Tweede Kamer der Staten-Generaal 2

Vergaderjaar 2015–2016

34 305 Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Overige fiscale maatregelen 2016)

Nr. 3

MEMORIE VAN TOELICHTING

Inhoudsopgave **blz.**

kst-34305-3
ISSN 0921 - 7371
’s-Gravenhage 2015

I. Algemeen

1. Inleiding

De fiscale wetgeving vergt voortdurend inhoudelijke wijzigingen en technisch onderhoud. In afwijking van vorig jaar maar in lijn met eerdere jaren bevat het pakket Belastingplan 2016 weer een wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen. In dit wetsvoorstel zijn maatregelen opgenomen ten behoeve van het noodzakelijke onderhoud alsmede maatregelen die meer technisch van aard zijn. Vanwege het aantal en de omvang van de maatregelen lijkt het voor de hand liggend om deze onder te brengen in een separaat wetsvoorstel in plaats van deel uit te laten maken van het wetsvoorstel Belastingplan 2016. De maatregelen in dit wetvoorstel hebben geen of nauwelijks gevolgen voor het budgettaire en koopkrachtbeeld voor 2016, maar het is wel wenselijk deze maatregelen met ingang van 1 januari 2016 in werking te laten treden.

Het algemeen deel van deze toelichting is ingedeeld aan de hand van een aantal onderwerpen, te weten: vereenvoudigingen, maatregelen die voorvloeien uit EU-recht of internationale afspraken, maatregelen op het terrein van woningen en overige maatregelen. In de aan het slot van het algemeen deel van deze memorie opgenomen paragrafen wordt ingegaan op de budgettaire effecten, de EU-aspecten, de gevolgen voor de uitvoeringskosten van de Belastingdienst en de gevolgen voor bedrijfsleven en burger van dit wetsvoorstel.

2. Vereenvoudiging

Zoals ook naar voren komt in de brief van 19 juni 2015[1] streeft het kabinet naar complexiteitsreductie. In het onderhavige wetsvoorstel zijn dan ook enkele maatregelen opgenomen die bijdragen aan deze reductie en een vereenvoudiging realiseren. De vereenvoudiging kan zien op vermindering van uitvoeringskosten voor de Belastingdienst, maar ook op de vermindering van de administratieve lasten voor bedrijfsleven en burger.

[1] Kamerstukken II 2014/15, 32 140, nr. 13.

2.1. Vereenvoudiging informatieplicht bij eigenwoningschuld anders dan bij aangewezen administratieplichtigen

Voor belastingplichtigen met een eigenwoningschuld anders dan bij aangewezen administratieplichtigen (zoals een bank) geldt een informatieplicht. Het gaat dan bijvoorbeeld om een schuld bij de «eigen» besloten vennootschap (bv) of bij een familielid. Op basis hiervan dienen deze belastingplichtigen bepaalde gegevens over deze schuld te verstrekken, via een daartoe apart opgesteld modelformulier. Hierbij gelden verschillende momenten voor het aanleveren van gegevens, namelijk bij het aangaan van de schuld en bij latere wijzigingen (van elementen) daarvan. In de praktijk is dit proces van afzonderlijk aanleveren van gegevens zeer bewerkelijk gebleken voor belastingplichtigen en voor de Belastingdienst. Daarnaast blijken belastingplichtigen zich bij wijzigingen met betrekking tot een schuld vaak pas bij het indienen van de aangifte – en daarmee te laat – te realiseren dat de aanlevertermijn voor de gegevens inmiddels al is verstreken. Deze personen kunnen hierdoor worden geconfronteerd met een (tijdelijke) renteaftrekbeperking.
Het voorgaande is reden om het proces van de informatieplicht bij schulden bij anderen dan aangewezen administratieplichtigen sterk te vereenvoudigen en op andere wijze in te richten. Hiertoe wordt voorgesteld het proces van de informatieplicht te integreren in het aangifteproces en de benodigde informatie vanaf het belastingjaar 2016 nog enkel uit te vragen via de aangifte. De renteaftrek in de aangifte kan enkel worden geclaimd wanneer alle hierop betrekking hebbende vragen zijn beantwoord. Met het doen van aangifte en claimen van renteaftrek voor een schuld bij een ander dan een aangewezen administratieplichtige wordt dus automatisch ook steeds voldaan aan de betreffende informatieplicht. De afzonderlijke sanctie van (tijdelijk) verlies van renteaftrek bij het niet tijdig verstrekken van de gevraagde gegevens kan daarmee vervallen. Voor het verstrekken van onjuiste of onvolledige gegevens gaan de standaard sancties gelden die van toepassing zijn bij het niet, onjuist of onvolledig doen van aangifte. Hoewel de omzetting van het bestaande, bewerkelijke proces van informatieaanlevering door de belastingplichtige naar een gegevensuitvraag via aangifte in veel gevallen kan leiden tot een toename in de frequentie van het aanleveren van gegevens[2], wegen de voordelen van de nieuwe opzet hier naar het oordeel van het kabinet ruimschoots tegenop.
Bovendien zal zo veel mogelijk worden getracht de gegevens die een belastingplichtige vanaf het belastingjaar 2016 in de aangifte vermeldt over de schuld bij een ander dan een aangewezen administratieplichtige in latere belastingjaren voor in te vullen in de aangifte zodat de belastingplichtige deze gegevens slechts hoeft te controleren, en expliciet goed te keuren of aan te passen wanneer zich in het betreffende kalenderjaar wijzigingen met betrekking tot de schuld hebben voorgedaan.

2.2. Afschaffen minimumwaarderingsregel bij afkoop

Premies voor (onder meer) lijfrenten die dienen ter compensatie van een pensioentekort zijn in box 1 aftrekbaar; de latere uitkeringen worden in box 1 belast. Indien met betrekking tot een lijfrente – daaronder mede begrepen lijfrentespaarproducten – een handeling wordt verricht die in strijd is met de voorwaarden voor premieaftrek, vindt belastingheffing plaats, namelijk door het in box 1 in aanmerking nemen van negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen. In beginsel wordt hierbij uitgegaan van de waarde in het economische verkeer van de aanspraak.

[2] De aanlevering dient nu plaats te vinden bij aanvang van de schuld en bij wijzigingen die zich nadien voordoen. Afhankelijk van het aantal wijzigingen kan deze frequentie lager liggen dan het jaarlijks verstrekken van gegevens via de aangifte.

Indien de genoemde handeling in de opbouwfase plaatsvindt, wordt de voor de belastingheffing in box 1 in aanmerking te nemen waarde echter minimaal gesteld op het totaal van de eerder voor de aanspraak betaalde premies en andere bedragen. Dat is de zogenoemde minimumwaarderingsregel. Hiermee wordt bereikt dat bij een niet-toegestane handeling steeds ten minste de eerder genoten fiscale aftrek als het ware wordt teruggenomen. Deze minimumwaarderingsregel geldt niet voor de sinds 2010 ter zake van dergelijke afkopen verschuldigde loonbelasting.

De minimumwaarderingsregel kan bij afkoop van een lijfrente ongewenste gevolgen hebben. Door de economische ontwikkelingen kunnen belastingplichtigen eerder genoodzaakt zijn om lijfrenteovereenkomsten af te kopen. Wanneer in zo'n situatie de waarde van de lijfrente als gevolg van de economische ontwikkelingen aanzienlijk lager is dan het bedrag van de in aftrek gebrachte premies, kan dit in de praktijk tot situaties leiden waarin de verschuldigde belasting het door de verzekering uitgekeerde bedrag overstijgt. Dit resultaat acht het kabinet niet wenselijk. Om hieraan tegemoet te komen en om geen onderscheid te hoeven maken tussen de verschillende situaties van afkoop, wordt voorgesteld om bij afkoop ook in de inkomstenbelasting niet langer de minimumwaarderingsregel toe te passen. Hierbij dient te worden bedacht dat de minimumwaarderingsregel zich mede richt tegen boxarbitrage[3], die zich na afkoop niet meer kan voordoen.

De wijziging treedt in werking met ingang van 1 januari 2016. Bij beleidsbesluit wordt geregeld dat in bepaalde gevallen waar de termijn voor ambtshalve vermindering nog niet is verlopen, vooruitlopend op de aanpassing van de wet, een tegemoetkoming kan worden verleend voor afkopen die zijn gedaan vóór 1 januari 2016.

2.3. Definitie geneesmiddelen

In het verleden heeft de Belastingdienst een procedure verloren over de vraag of een product al dan niet als geneesmiddel kwalificeert waarvoor het verlaagde btw-tarief zou moeten gelden.[4] Momenteel lopen nog een aantal procedures over de vraag of een product kwalificeert als een geneesmiddel waarvoor het verlaagde btw-tarief geldt.[5] In de Wet op de omzetbelasting 1968 (Wet OB 1968) wordt voorgesteld om voor de toepassing van het verlaagde btw-tarief op geneesmiddelen de voorwaarde van een handelsvergunning in het kader van de Geneesmiddelenwet op te nemen, dan wel dat de geneesmiddelen behoren tot een categorie die in de wet is vrijgesteld van die voorwaarde. Er bestaan namelijk producten die zich op de grens bevinden van het al dan niet kwalificeren als geneesmiddel, bijvoorbeeld spierbalsem en littekengel. Nu de kwalificatie als geneesmiddel op dit moment niet afhangt van het verkrijgen van een handelsvergunning, maar van de presentatie als geneesmiddel is het lastig om te beoordelen of wel of niet sprake is van een geneesmiddel waarvoor het verlaagde btw-tarief geldt. Door de voorgestelde aanpassing wordt bereikt dat een heldere en eenduidige afbakening ontstaat, waarover geen discussie meer hoeft te bestaan.

---

[3] Kamerstukken II 2000/01, 27 466, nr. 3, blz. 59.
[4] HR 18 april 2001, nr. 36 444, ECLI:NL:HR:2001:AB1110.
[5] Zie bijvoorbeeld Gerechtshof Amsterdam, 28 mei 2015, 14/00283, ECLI:NL:GHAMS:2015:332 over fluoride houdende tandpasta en zonnebrandcrème.

2.4. Afschaffen jaarbetaling motorrijtuigenbelasting

Het kabinet schaft de mogelijkheid om de motorrijtuigenbelasting voor een heel jaar in één keer te betalen met ingang van 1 juli 2016 af. In verband met de reeds volle planning van (ICT-) maatregelen bij de Belastingdienst is het niet mogelijk deze wijziging per 1 januari 2016 in te laten gaan. De mogelijkheid tot jaarbetaling is een uitzondering op het standaardproces. Nu het IT-systeem van de motorrijtuigenbelasting de komende jaren gemoderniseerd wordt, ligt afschaffing van de jaarbetaling van de motorrijtuigenbelasting voor de hand. De aanpassing resulteert in een eenmalige besparing op de modernisering van het IT-systeem en een structurele onderhoudsbesparing. Het vervallen van de mogelijkheid tot jaarbetaling leidt ertoe dat de motorrijtuigenbelasting alleen nog per tijdvak van drie maanden vooruit kan worden betaald of maandelijks automatisch wordt afgeschreven. Voor gedane jaarbetalingen tot en met 30 juni 2016 heeft de maatregel geen effect: de tot en met 30 juni 2016 gedane jaarbetalingen blijven voor de resterende duur van de betaalde periode geldig.

2.5. Fictie exportregeling in afvalstoffenbelasting

Uit oogpunt van uitvoerbaarheid introduceert het kabinet voor de heffing van afvalstoffenbelasting bij export een fictie in de Wet belastingen op milieugrondslag (Wbm). De afvalstoffenbelasting wordt sinds 1 januari 2015 mede geheven voor afvalstoffen die worden aangeboden bij een afvalverbrandingsinrichting in Nederland waar huishoudelijk afval, gemengd bedrijfsafval of gemengd sorteerresidu mag worden verbrand. Tot die datum werd de afvalstoffenbelasting alleen geheven voor afval dat werd gestort. Anders dan stortafval mag afval dat wordt verbrand echter ook worden geëxporteerd om in het buitenland te worden verbrand. Ingevolge het Belastingplan 2015 wordt de afvalstoffenbelasting daarom met ingang van 1 juli 2015 ook geheven voor het verkrijgen van toestemming om afvalstoffen buiten Nederland te brengen en daar te laten verbranden. Deze toestemming wordt bij beschikking verleend door de Inspectie Leefomgeving en Transport (ILT) aan de hand van gegevens die de exporteur heeft vermeld in een zogenoemde kennisgeving. Maatstaf van heffing is de hoeveelheid afvalstoffen waarvoor de toestemming tot verbranding in het buitenland wordt verleend. De belasting is pas verschuldigd op het moment dat de door ILT afgegeven beschikking is verlopen. Vanuit de praktijk is gemeld dat de kennisgeving van de exporteur, en daarmee de beschikking van ILT, niet altijd duidelijk is over de vraag of de toestemming betrekking heeft op het in het buitenland laten verbranden van de volledige hoeveelheid over te brengen afvalstoffen, of dat een deel anders zal worden verwerkt, en zo ja welk gedeelte. Om in die situatie geen twijfel te laten bestaan over de belastingplicht en de maatstaf van heffing wordt in de wet de fictie opgenomen dat de door ILT verleende toestemming voor het volledige in de beschikking vermelde gewicht betrekking heeft op afvalstoffen die in het buitenland worden verbrand, tenzij uit de beschikking anders blijkt. Bij afgifte van de beschikking is daarmee voor alle partijen meteen duidelijk hoeveel belasting verschuldigd zal zijn bij het aflopen van de beschikking. Daarnaast vormt de fictie een prikkel voor de exporteur om de kennisgeving duidelijk te specificeren.

2.6. Vereenvoudiging fiscaal procesrecht; massaal bezwaar en prejudiciële vragen

Regelmatig komt de vraag op hoe een bepaalde wettelijke regeling moet worden uitgelegd of in welk juridisch kader feiten en omstandigheden moeten worden geplaatst om een geschil te beëindigen. In het belasting-

recht richten deze zogenoemde rechtsvragen zich bijvoorbeeld op het vermeende discriminatoire karaker van een regeling of – de laatste tijd – op de vermeende strijd met het eigendomsrecht zoals neergelegd in artikel 1 van het Eerste Protocol bij het Europese Verdrag voor de Rechten van de Mens. Concrete voorbeelden zijn de bedrijfsopvolgingsregeling in de erfbelasting, de pseudo-eindheffing hoge lonen (tegenwoordig veelal aangeduid als de crisisheffing) en het meest recent het forfaitaire rendement dat wordt toegepast voor de berekening van het box 3-inkomen. Het ter discussie stellen van fiscale regelingen past binnen een rechtsstaat. Dit dient de rechtsontwikkeling, is essentieel voor de «checks and balances» in een democratie en geeft de betrokkenheid van de maatschappij bij het belastingrecht weer. Tegelijkertijd is het in het maatschappelijke belang dat opgeworpen (rechts)vragen zo snel mogelijk beantwoord worden en dat dit voor de betrokken partijen – belastingplichtigen, de Belastingdienst en de rechterlijke macht – op een zo efficiënt en effectief mogelijke wijze geschiedt, zeker als er (potentieel) een groot aantal vergelijkbare geschillen speelt. Om dit te waarborgen, stelt het kabinet voor een aantal verbeteringen aan te brengen in de massaalbezwaarprocedure en om ook in belastingzaken een prejudiciële procedure bij de Hoge Raad in te voeren.

De massaalbezwaarprocedure is geïntroduceerd met ingang van 1 april 2003. Als aanleiding is destijds met name genoemd dat bij massaal bezwaar een individuele afdoening van al die bezwaren een uitermate zware uitvoeringslast voor de Belastingdienst veroorzaakt. Echter ook voor belastingplichtigen heeft de massaalbezwaarprocedure voordelen. Zij kunnen op betrekkelijk eenvoudige wijze «meeliften» op de uitkomst van een gerechtelijke procedure. Doordat bezwaren worden gebundeld, bevordert massaal bezwaar bovendien de rechtseenheid. Daarnaast is de massaalbezwaarprocedure erop gericht zo snel mogelijk uitsluitsel te krijgen over de beantwoording van een breder levende rechtsvraag en dient de procedure daarmee de rechtszekerheid. Inmiddels is eenmaal een massaalbezwaarprocedure afgerond en is een tweede net gestart. Dat ten opzichte van het aantal massaal ter discussie gestelde regelingen beperkt gebruik wordt gemaakt van de massaalbezwaarprocedure komt vooral door knelpunten die bij (een voorgenomen) toepassing van de massaalbezwaarprocedure worden ervaren. Daardoor wordt nu in de andere gevallen een praktische oplossing via vaststellingsovereenkomsten en proefprocedures verkozen. Hoewel deze weg niet per se slechter is, is deze voor de belastingplichtige en de Belastingdienst wel bewerkelijker. Bovendien is de transparantie bij en de kenbaarheid van een massaalbezwaarprocedure voor anderen dan de direct betrokken partijen groter. Daarom wordt een aantal voorstellen tot verbetering van de massaalbezwaarprocedure gedaan, zodat deze eenvoudiger, doeltreffender en dus vaker kan en zal worden benut.

De prejudiciële procedure bij de Hoge Raad bestaat in civiele zaken al sinds 1 juli 2012.[6] De civiele rechter kan aan de Hoge Raad lopende het geding een rechtsvraag stellen ter beantwoording bij wijze van prejudiciële beslissing. Deze mogelijkheid bestaat voor zogenoemde massavorderingen en ter beantwoording van rechtsvragen die tegelijkertijd in talrijke feitelijk vergelijkbare geschillen aan de orde zijn en waar de rechtseenheid eveneens gediend is met een spoedig antwoord. In de praktijk tot nu toe behoren de prejudiciële vragen die de civiele rechter stelt nagenoeg uitsluitend tot de tweede categorie. Op dit moment vindt een evaluatie van de civiele prejudiciële procedure plaats. De signalen zijn tot nog toe positief. Zo vermeldt de Hoge Raad in zijn jaarverslagen over 2013 en 2014 dat de mogelijkheid tot het stellen van prejudiciële vragen

---

[6] Wet prejudiciële vragen aan de Hoge Raad.

een succes is gebleken. Omdat, zoals gezegd, ook in het belastingrecht met enige regelmaat breder levende rechtsvragen spelen, wordt in de fiscale literatuur dan ook gepleit voor het snel invoeren van een fiscale prejudiciële procedure.[7]
Het kabinet staat daar positief tegenover en voelt zich daarin nog verder gesterkt door de uitkomsten van de onlangs georganiseerde expert-meeting waarbij vertegenwoordigers van de rechterlijke macht, de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB), het Register Belasting-adviseurs (RB), de Nederlandse Vereniging van Advocaten-Belastingkundigen, de Vereniging van Cassatiespecialisten Belasting-kamer en ambtenaren van de Ministeries van Veiligheid en Justitie en van Financiën aanwezig waren.[8] Daarbij werd unanieme steun uitgesproken voor het invoeren van een fiscale prejudiciële procedure. Het kabinet is overtuigd geraakt van de toegevoegde waarde van het bestaan van deze procedure naast de fiscale sprongcassatie. Daarom stelt het kabinet voor nu ook in belastingzaken een prejudiciële procedure in te voeren.
Het voorstel tot het invoeren van een fiscale prejudiciële procedure is ter advies voorgelegd aan de Raad voor de rechtspraak en aan de president van de Hoge Raad en de procureur-generaal bij de Hoge Raad. De Raad voor de rechtspraak heeft geen opmerkingen. De president van de Hoge Raad en de procureur-generaal bij de Hoge Raad ondersteunen van harte het voornemen van het kabinet om ook in belastingzaken de mogelijkheid van het stellen van prejudiciële vragen in te voeren. Deze positieve waardering wordt ondersteund door de ervaringen die de civiele kamer van de Hoge Raad met de prejudiciële procedure heeft opgedaan. De president van de Hoge Raad en de procureur-generaal bij de Hoge Raad hebben tevens een aantal opmerkingen gemaakt ten aanzien van de inhoud van de regeling en van redactionele en wetstechnische aard. Het kabinet onderschrijft deze opmerkingen en heeft deze in het voorstel nagenoeg geheel overgenomen.

2.7. Schorsende werking hoger beroep bij toeslagen

In de sfeer van de toeslagen zijn er jaarlijks ongeveer 3000 uitspraken van rechtbanken in beroepsprocedures. Hoger beroep tegen deze uitspraken dient te worden ingesteld bij de Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State. Op grond van de Algemene wet bestuursrecht (Awb) schorst dit hoger beroep niet de werking van de uitspraak van de rechtbank. Voor de burger levert dat doorgaans geen probleem op omdat hogerberoepsprocedures meestal zijn gericht tegen een beschikking van de Belastingdienst/Toeslagen om toeslag terug te betalen. Zolang de burger procedeert tegen die beschikking krijgt hij daarvoor uitstel van betaling. In een aantal gevallen is het de Belastingdienst/Toeslagen die in hoger beroep gaat. Het ontbreken van schorsende werking levert in dat geval wel de nodige problemen op omdat de Belastingdienst/Toeslagen dan gehouden is om ondanks het hoger beroep een besluit te nemen conform de uitspraak van de rechtbank. Het betekent in de praktijk dat al toeslag moet worden uitbetaald in gevallen waarin de rechtbank een uitspraak heeft gedaan waartegen door de Belastingdienst/Toeslagen in hoger beroep wordt gegaan. Als het hoger beroep succesvol is, moet dat geld weer worden teruggevorderd. Weliswaar bestaat de mogelijkheid om via een voorlopige voorziening bij de rechter te vragen om schorsende werking, maar deze mogelijkheid blijkt in de praktijk zelden tot het gewenste resultaat te leiden. Om het uitvoeringsproces in dit opzicht te vereenvoudigen, stelt het kabinet voor een nieuwe bepaling in de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen (Awir) op te nemen die

---

[7] Zie onder meer NTFR 2012/2745, NTFR 2015/900, WFR 2014/1506, WFR 2014/1518, WFR 2015/434, WFR 2015/438 en WFR 2015/440.
[8] Gehouden onder de Chatham House rules.

regelt dat het instellen van hoger beroep wel schorsende werking heeft. Die schorsende werking gaat dan zowel voor de burger als voor de Belastingdienst/Toeslagen gelden. Weliswaar wordt daarmee afgeweken van de hoofdregel van de Awb maar het kabinet acht dit gerechtvaardigd vanuit het streven naar vereenvoudiging en gelet op het aantal procedures dat wordt gevoerd. Bovendien komt de schorserende werking van hoger beroep op diverse andere terreinen van het bestuursrecht ook voor, bijvoorbeeld als het gaat om – het met de toeslagen verwante – terrein van de sociale zekerheid. Ook voor de fiscaliteit geldt thans dat een hoger beroep schorsende werking heeft.

3. Maatregelen met EU-aspecten of overige internationale aspecten

3.1. Uitbreiding regeling uitgaven voor monumentenpanden en Natuurschoonwet 1928 naar aanleiding van uitspraken van het Hof van Justitie van de Europese Unie

Bij beleidsbesluit[9] is, vooruitlopend op wetgeving, goedgekeurd dat onder voorwaarden ook aftrek van uitgaven voor monumentenpanden wordt toegestaan voor een monumentenpand dat op het grondgebied van een andere EU-lidstaat of een andere staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte (EER-staat) is gelegen. Hierbij geldt onder meer de eis dat het monumentenpand een element vormt van het Nederlands cultureel erfgoed. De goedkeuring is gebaseerd op een uitspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie (HvJ EU) van 18 december 2014[10]. Met de voorgestelde wijziging van de regeling van uitgaven voor monumentenpanden wordt de goedkeuring in voornoemd besluit met ingang van 1 januari 2016 gecodificeerd.
Voor de Natuurschoonwet 1928 (NSW 1928) is een met bovenstaande uitspraak samenhangende uitspraak van het HvJ EU van dezelfde datum[11] verschenen waarin is bepaald dat een onroerende zaak onder voorwaarden ook onder de NSW 1928 moet kunnen worden gerangschikt wanneer de onroerende zaak buiten Nederland is gelegen. Hierbij geldt, net als voor de faciliteit in de Wet IB 2001 bij een in het buitenland gelegen monumentenpand, onder meer de eis dat de onroerende zaak een element vormt van het Nederlands cultureel erfgoed. Ook in dit geval is een goedkeurend beleidsbesluit[12] vooruitlopend op wetgeving uitgevaardigd. Gegeven de – doorlooptijd die nodig is voor de – benodigde aanpassing van het Rangschikkingsbesluit Natuurschoonwet 1928 waarin de criteria zullen worden opgenomen wanneer een in het buitenland gelegen onroerende zaak een element vormt van het Nederlands cultureel erfgoed zal de wijziging van de NSW 1928 op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip in werking treden. Tot die tijd is het goedkeurende beleidsbesluit van kracht.

3.2. Implementatie verrekenprijsdocumentatie en «country-by-country reporting»

In dit wetsvoorstel zijn nieuwe gestandaardiseerde documentatieverplichtingen opgenomen voor multinationale groepen over de verrekenprijzen die zij binnen het concern hanteren. De nieuwe documentatieverplichtingen betreffen een landenrapport («country-by-country report»), een groepsdossier («master file») en een lokaal dossier («local file»). Met deze nieuwe documentatieverplichtingen implementeert Nederland – zoals

[9] Besluit van 2 juli 2015, nr. BLKB/2015/762M (Stcrt. 2015, 18975).
[10] HvJ EU 18 december 2014 in de zaak C-87/13 (X), ECLI:EU:C:2014:2459.
[11] HvJ EU 18 december 2014 in de zaak C-133/13(Q), ECLI:EU:C:2014:2460.
[12] Besluit van 8 september 2015, nr. BLKB/2015/1169M (Stcrt. 2015, 29749).

aangekondigd in de brief van 2 juni 2015[13] – voor boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2016, de uitkomst van actiepunt 13 van het OESO-project Base Erosion and Profit Shifting (BEPS-project) in opdracht van de G20. De nieuwe standaard is gepubliceerd in het «September 2014 Report on Action 13» («September 2014 Report») en zal worden opgenomen als het nieuwe hoofdstuk 5 in de OESO Transfer Pricing Guidelines. Het idee achter het nieuwe gestandaardiseerde landenrapport is dat belastingdiensten daardoor efficiënter de risicoselectie voor verrekenprijzen kunnen uitvoeren. Blijkt uit deze risicoselectie een hoog risico op winstverschuiving, dan kan de betreffende belastingdienst nadere informatie opvragen en de zaak verder onderzoeken. De schaarse capaciteit kan daardoor efficiënter worden ingezet en grondslaguitholling en winstverschuiving kunnen daardoor effectiever worden voorkomen. Het groepsdossier en het lokale dossier hebben daarbij als doel te komen tot een onderbouwing van de gehanteerde verrekenprijzen. De standaardisatie heeft voor het bedrijfsleven het voordeel dat de documentatieverplichtingen niet voor alle landen verschillend zijn.
In 2015 heeft de OESO een implementatiepakket opgesteld («Country-by-country reporting implementation package»). In dit pakket is modelwetgeving opgenomen voor de introductie van het landenrapport in de nationale wetgeving. In het landenrapport wordt onder andere de wereldwijde fiscale winstverdeling opgenomen, alsmede de betaalde (winst)belasting in landen waarin de multinationale groep een vestiging heeft. Een multinationale groep met een omzet vanaf € 750 miljoen dient jaarlijks een landenrapport op te stellen. De OESO heeft berekend dat daarmee ongeveer 90% van de wereldwijde omzet afgedekt zou zijn, terwijl ongeveer 10% van de bedrijven zo’n rapport dient op te stellen. Met de gekozen grens is geprobeerd een goede balans te vinden tussen administratieve lasten en nut voor de belastingdiensten. In 2020 worden de nieuwe documentatieverplichtingen geëvalueerd door de OESO. Daarbij is expliciet afgesproken ook de gekozen omzetgrens te evalueren. De verplichting tot het opstellen van een landenrapport geldt voor boekjaren die beginnen op of na 1 januari 2016. De kwalificerende multinationale groep moet binnen een jaar na het einde van het te rapporteren (boek)jaar het landenrapport aanleveren bij de belastingdienst in het land van de uiteindelijkemoederentiteit. De modelwetgeving bevat ook een terugvaloptie mocht deze hoofdregel niet werken, waarbij een andere aangewezen groepsentiteit het landenrapport zal aanleveren. Het landenrapport wordt vervolgens door het betrokken land automatisch doorgestuurd naar alle landen die meedoen aan een overeenkomst tussen bevoegde autoriteiten of een internationale overeenkomst, waarin een dergelijke automatische uitwisseling is geregeld, en waar de multinationale groep een vestiging heeft. Deze informatie is vertrouwelijk, net als andere tussen de bevoegde fiscale autoriteiten uitgewisselde informatie, en zal derhalve niet publiek toegankelijk zijn. In het implementatiepakket is ook een multilaterale bevoegde autoriteitenovereenkomst opgenomen om te zorgen dat het landenrapport kan worden uitgewisseld tussen de deelnemende landen. Het kabinet vindt een consistente implementatie van groot belang en sluit daarom aan bij de systematiek van de modelwetgeving uit het implementatiepakket. Om de wetgeving effectief te kunnen laten zijn, neemt Nederland deel aan de multilaterale bevoegde autoriteitenovereenkomst.

Het landenrapport (country-by-country template) is in samenspraak met het bedrijfsleven en andere belanghebbenden tot stand gekomen. De OESO heeft speciaal voor de landenrapportage een publieke consultatieronde gehouden, waarbij het bedrijfsleven en andere belanghebbenden de kans hebben gekregen om commentaar te geven op het concept. Bij de

[13] Kamerstukken II 2014/15, 25 087, nr. 102, blz. 7.

consultatie is aan bedrijven specifiek gevraagd een reactie te geven op de gevraagde informatie in het landenrapport en de te gebruiken databronnen. Na de schriftelijke consultatieronde, zijn bedrijven en andere belanghebbenden in de gelegenheid gesteld om hun commentaar mondeling toe te lichten. Het concept is op een aantal punten aangepast om tegemoet te komen aan de bezwaren van het bedrijfsleven op het punt van uitvoerbaarheid en administratieve lasten. Zo is er bijvoorbeeld flexibiliteit ingebouwd waardoor bedrijven zoveel mogelijk kunnen aansluiten bij hun eigen bestaande rapportage-infrastructuur. Het eindresultaat is een balans tussen administratieve lasten voor bedrijfsleven en nut voor belastingdiensten. Bij de evaluatie in 2020 wordt door de OESO geëvalueerd of dit evenwicht, na een aantal jaren praktijkervaring, moet worden aangepast.

Naast de introductie van een verplichting tot het opstellen van een landenrapport, schrijft het «September 2014 Report» voor dat er een verplichting wordt opgenomen voor ondernemingen om een groepsdossier en een lokaal dossier op te stellen. De Belastingdienst kan deze informatie dan opvragen bij de lokale vestiging. In het groepsdossier wordt een overzicht opgenomen van het verrekenprijsbeleid van de hele groep. In het lokale dossier worden de intra-groeptransacties van de lokale vestiging opgenomen. De verplichting om een groepsdossier en een lokaal dossier op te stellen, geldt in beginsel voor alle ondernemingen. Het «September 2014 Report» beveelt aan, in de paragraaf over materialiteit, dat bij het opleggen van documentatieverplichtingen rekening wordt gehouden met de omvang van de onderneming. Om MKB-ondernemingen niet onnodig op te zadelen met meer administratieve lasten, is ervoor gekozen voor deze categorie de bestaande documentatieverplichting te handhaven. Het gaat hierbij om MKB-ondernemingen met een omzet tot € 50 miljoen.

3.3. Step-up voor grensoverschrijdende juridische fusie en juridische splitsing

In de Wet op de dividendbelasting 1965 wordt een step-up geregeld voor een grensoverschrijdende juridische fusie en juridische splitsing zoals nu al het geval is bij een grensoverschrijdende aandelenruil. Kort gezegd houdt dit in dat het gestorte kapitaal op de toegekende aandelen wordt gesteld op de waarde in het economische verkeer van het vermogen dat als gevolg van de fusie of splitsing overgaat, behoudens voor zover dat vermogen bestaat uit aandelen in een Nederlandse vennootschap. Hiermee wordt voorkomen dat Nederland een dividendbelastingclaim vestigt op bestaande buitenlandse winstreserves.

3.4. Handhavingsbepalingen Common Reporting Standard

In het kader van de aanpak van internationale belastingontduiking en belastingfraude is door de OESO een wereldwijde standaard ontwikkeld voor de identificatie van en rapportage over rekeningen van buitenlandse rekeninghouders, te weten de Common Reporting Standard (CRS). De CRS is door de Europese Unie overgenomen in Richtlijn 2014/107/EU.[14] Op basis van Richtlijn 2014/107/EU moeten EU-lidstaten onder meer aan hun financiële instellingen dezelfde identificatie- en rapportagestandaard opleggen als voortvloeit uit de CRS. Zowel de CRS als Richtlijn 2014/107/EU moeten per 1 januari 2016 in de nationale wetgeving geïmplementeerd zijn. Voor Nederland worden de desbetreffende regels

[14] Richtlijn 2014/107/EU van de Raad van 9 december 2014 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied (PbEU 2014, L 359).

opgenomen in de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen. In de Belastingwet BES worden deze regels van overeenkomstige toepassing verklaard op de BES-eilanden. Deze implementatie vindt plaats door middel van het wetsvoorstel Wet uitvoering Common Reporting Standard.[15] Richtlijn 2014/107/EU en de CRS kennen een gelijkluidende bepaling, die verplicht tot het hebben van doeltreffende handhavingsbepalingen om niet-naleving van de identificatie- en rapportagevoorschriften die voortvloeien uit Richtlijn 2014/107/EU en de CRS aan te pakken. In het onderhavige wetsvoorstel wordt daaraan uitvoering gegeven. Van deze gelegenheid wordt gebruikgemaakt om de bestaande sanctiebepalingen in de sfeer van de internationale informatie-uitwisseling te harmoniseren.

4. Maatregelen in de woningsfeer

4.1. Verzachten sanctie bij aflossingsachterstand

Voor de eigenwoningschuld geldt sinds 2013 een annuïtaire aflossingseis. In bepaalde gevallen, zoals bij betalingsachterstanden, mag hiervan tijdelijk worden afgeweken. Indien de aflossingsachterstand niet binnen de hiervoor geldende termijnen wordt ingehaald, gaat de schuld waarvoor de aflossingsachterstand geldt permanent over naar box 3. Er bestaat dan definitief geen recht meer op renteaftrek binnen de eigenwoningregeling. Indien deze schuld wordt afgelost, wordt ook een eventuele nieuwe schuld tot het niveau van de schuld die eerder permanent is overgegaan naar box 3 niet tot de eigenwoningschuld gerekend.
Deze sanctie is naar het oordeel van het kabinet te stringent. Zo krijgen personen die met een dusdanige betalingsachterstand te kampen hebben dat ook na aanpassing van de annuïteit het niet gelukt is binnen de regeling te blijven nimmer de mogelijkheid tot herkansing. Dit terwijl het zeer wel denkbaar is dat deze personen in latere jaren door gewijzigde financiële omstandigheden of een stringenter financieel beheer wel weer in staat zijn om aan de financiële en fiscale verplichtingen te voldoen. Gedacht kan worden aan iemand die door baanverlies in de problemen is gekomen, maar later door verkrijging van een nieuwe baan weer financiële ruimte krijgt om aan de (fiscale) voorwaarden van een eigenwoningschuld te voldoen. Daarnaast kunnen personen met de sanctie te maken krijgen bij wie vanwege een onbedoelde fout in de berekening of betaling van de aflossingen een (fiscale) aflossingsachterstand is ontstaan. Ook in die gevallen acht het kabinet voornoemde sanctie te strikt. Daarom wordt voorgesteld voornoemde sanctie te verzachten. Het verzachten van de sanctie houdt in dat de schuld waarvoor de aflossingsachterstand geldt nog steeds overgaat naar box 3, maar dat die overgang niet langer permanent hoeft te zijn, waardoor er (eventueel) slechts tijdelijk geen recht meer bestaat op renteaftrek binnen de eigenwoningregeling. De schuld die is overgegaan naar box 3 of een nieuwe, opvolgende schuld kan hierdoor op enig moment weer wel tot de eigenwoningschuld gerekend worden als voor deze bestaande of nieuwe schuld (weer) aan de eisen voor het aanmerken als eigenwoningschuld is voldaan (volledig en ten minste annuïtair aflossen binnen 360 maanden). In de periode tussen overgang naar box 3 en terugkeer naar de eigenwoningregeling in box 1 van die schuld (of het aangaan van een nieuwe schuld die onder die regeling valt) bestaat geen recht op renteaftrek

[15] Voorstel van wet tot wijziging van de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen en de Belastingwet BES in verband met de implementatie van Richtlijn 2014/107/EU van de Raad van 9 december 2014 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied (PbEU 2014, L359) en om uitvoering te geven aan de door de OESO ontwikkelde Common Reporting Standard (Wet uitvoering Common Reporting Standard).

binnen de eigenwoningregeling. Uiteraard kan die schuld dan wel in box 3 worden meegenomen bij het bepalen van de rendementsgrondslag. Voornoemde resterende sanctie wordt door het kabinet als voldoende sanctie gezien voor het niet voldoen aan de aflossingseis. De in de huidige wettekst opgenomen verdergaande sanctie kan in zoverre als overkill worden gezien. Deze sanctie zal daarom met terugwerkende kracht tot en met invoering van de aflossingseis (1 januari 2013) worden aangepast. Het zal overigens, gezien de ruime termijnen die gelden voordat een overgang naar box 3 aan de orde is en de beperkte tijd die is verstreken sinds invoering van de maatregel, naar verwachting nog niet of nauwelijks aan de orde zijn geweest dat een schuld als gevolg van de sanctie is overgegaan naar box 3. Voor gevallen waarin daarvan wel sprake is, geldt dat de betreffende schuld kan terugkeren naar de eigenwoningregeling vanaf het moment dat aan de voorwaarden voor die regeling is voldaan.

4.2. Imputatie SEW/BEW

Voor een onder het overgangsrecht van de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001 vallende kapitaalverzekering die kan worden aangemerkt als een zogenoemde Brede Herwaarderingskapitaalverzekering, voor een kapitaalverzekering eigen woning (KEW), een spaarrekening eigen woning (SEW) en een beleggingsrecht eigen woning (BEW) geldt voor de box 1-heffing een gezamenlijke vrijstelling per belastingplichtige. Bij het in enig jaar benutten van een vrijstelling voor een van de genoemde producten vindt een vermindering plaats van de resterende gezamenlijke vrijstelling zodat in totaal – ongeacht het aantal uitkeringen – toch slechts eenmaal de maximale vrijstelling kan worden benut. Ook vindt een vermindering plaats van de box 3-vrijstelling voor op 14 september 1999 bestaande kapitaalverzekeringen. Gebleken is dat bij invoering van de SEW en de BEW per 1 januari 2008 deze imputatieregeling bij het benutten van een vrijstelling voor een SEW of een BEW niet geheel sluitend is vormgegeven. Hierdoor is het in bepaalde, onder het overgangsrecht van de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001 vallende, situaties mogelijk een vrijstelling voor een SEW of een BEW te benutten zonder dat voor het vrijgestelde bedrag een vermindering plaatsvindt van de voor een Brede Herwaarderingskapitaalverzekering resterende vrijstelling en van de resterende box 3-vrijstelling. Met de onderhavige wijziging wordt de tekst in overeenstemming met het doel van de imputatieregeling gebracht.

4.3. Benutten dubbele vrijstelling fiscale partners bij onder meer kapitaalverzekeringen

Voor een zogenoemde Brede Herwaarderingspolis, een kapitaalverzekering eigen woning (KEW), een spaarrekening eigen woning (SEW) en een beleggingsrecht eigen woning (BEW) geldt een vrijstelling per belastingplichtige, waarbij rekening wordt gehouden met de mate waarin deze vrijstelling in eerdere kalenderjaren reeds is benut. Deze vrijstelling kan enkel benut worden wanneer de betreffende belastingplichtige (mede-)gerechtigde is tot de uitkering bij leven bij een kapitaalverzekering dan wel (mede-)rekeninghouder is van een SEW, onderscheidenlijk (mede-)eigenaar van een BEW. Om bij fiscaal partnerschap een dubbele vrijstelling te kunnen benutten dienen beide partners aan voornoemde voorwaarde te voldoen. Zo dienen bijvoorbeeld bij een KEW beide partners begunstigde te zijn van de uitkering bij leven. In de praktijk blijkt deze benodigde dubbele begunstiging vaak niet aanwezig. Men is uitgegaan van de onjuiste veronderstelling dat dubbele begunstiging niet nodig is voor het benutten van een dubbele vrijstelling bij een uitkering bij leven, omdat deze dubbele begunstiging wel was opgenomen voor de uitkering bij overlijden of omdat voor de vrijstelling in box 3 voor onder

het overgangsrecht vallende kapitaalverzekeringen standaard een dubbele vrijstelling geldt bij fiscaal partnerschap. Hoewel de andere partner tijdens de opbouwfase van het product in de meeste gevallen zonder fiscale gevolgen als mede-begunstigde kan worden opgenomen in de polis, blijkt vaak pas op het moment van uitkeren van het product dat er maar één begunstigde is en aanpassing van de polis dus had moeten plaatsvinden om een dubbele vrijstelling te kunnen benutten.
Vaak is bij het afsluiten van het betreffende product en een in samenhang daarmee aangegane eigenwoningschuld uitgegaan van het op termijn kunnen benutten van een dubbele vrijstelling. Wanneer dan toch slechts eenmaal de vrijstelling kan worden benut – waardoor veelal een deel van het rendement in de uitkering belast is – kan de aflossing op de eigenwoningschuld[16] lastig worden. Dit aangezien vanwege de belastingheffing niet de volledige uitkering beschikbaar is om de vereiste aflossing te kunnen doen en men hier geen rekening mee gehouden heeft waardoor er ook geen andere middelen hiertoe beschikbaar zijn. Voorgaande is reden het voor fiscale partners mogelijk te maken om – ook zonder feitelijke aanpassing van de begunstiging – een dubbele vrijstelling te benutten.
Op basis van de voorgestelde regeling kunnen partners bij het indienen van de aangifte een gezamenlijk verzoek doen op basis waarvan een uitkering uit een zogenoemde Brede Herwaarderingskapitaalverzekering of een KEW, een gedeblokkeerd tegoed SEW dan wel een gedeblokkeerde waarde BEW wordt geacht voor de helft bij iedere partner op te komen. Vervolgens kan iedere partner voor zijn deel van de uitkering, het tegoed of de waarde zijn persoonlijke vrijstelling benutten. Uiteraard moet elke partner wel aan de overige voorwaarden voldoen om een vrijstelling te kunnen benutten, zoals voor de KEW, de SEW of het BEW de eis om het aan de betreffende partner toegerekende deel aan te wenden voor aflossing van de eigenwoningschuld. Op deze manier worden partners in eenzelfde positie gebracht als waarin zij zouden verkeren als zij tijdig de begunstiging of de gerechtigdheid zouden hebben gewijzigd. Daarnaast zorgt deze vormgeving ervoor dat de bestaande individuele benadering zo min mogelijk wordt verstoord waardoor ook andere onderdelen van de bestaande regeling, zoals de imputatieregeling,[17] niet onnodig complex worden.
De maatregel zal in werking treden per 1 januari 2016. Het vereiste aantal jaren premiebetaling voor zogenoemde Brede Herwaarderingskapitaalverzekeringen kan al verstreken zijn[18] waardoor deze producten al deels vrijgesteld tot uitkering hebben kunnen komen. Ook in die gevallen kan de benodigde dubbele begunstiging ontbreken, maar wel gewenst zijn om voldoende vrijstelling te kunnen benutten. Omdat voor gevallen van voor 1 januari 2016 een verzoek via de aangifte niet mogelijk is, zal via beleidsbesluit een overeenkomstige tegemoetkoming voor dit soort gevallen[19] worden ingevoerd.

---

[16] Dit is bij een KEW, SEW en BEW voorwaarde om een vrijstelling te kunnen benutten.

[17] Op basis waarvan een benutte vrijstelling in mindering komt op de resterende gezamenlijke vrijstelling.

[18] Voor een dergelijke kapitaalverzekering die veelal op zijn vroegst zal zijn aangegaan per 1 januari 1992 is bijvoorbeeld per 2012 de 20-jaarstermijn verstreken.

[19] Als voor deze gevallen de belastingaanslag over het jaar waarin de uitkering heeft plaatsgevonden onherroepelijk vaststaat, gelden de bijzondere regels voor ambtshalve vermindering zoals opgenomen in artikel 9.6 van de Wet IB 2001 met dien verstande dat artikel 45aa, onderdeel c, van de Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001 geen toepassing vindt.

4.4. Rekening houden met tegengestelde belangen ten aanzien van de WOZ-waarde

In de Wet waardering onroerende zaken (Wet WOZ) vormt de WOZ-beschikking het fundament van de rechtsbescherming. De bezwaarprocedure beperkt zich tot een geschil tussen de heffingsambtenaar en de indiener van het bezwaarschrift ten aanzien van de op grond van de wet WOZ vastgestelde waarde (WOZ-waarde). Andere belanghebbenden zijn geen partij in de bezwaarprocedure en worden daarbij niet betrokken, terwijl zij wel een belang kunnen hebben ten aanzien van de WOZ-waarde. Een voorbeeld daarvan is te vinden in de aanpassing van het woningwaarderingsstelsel (WWS).[20] In dit stelsel wordt de WOZ-waarde medebepalend voor de vaststelling van de maximale huurprijs van een woning in de gereguleerde huursector. Het gevolg daarvan is dat huurders een belang kunnen hebben bij een lagere WOZ-waarde voor hun woning. Verhuurders daarentegen kunnen belang hebben bij een hogere WOZ-waarde. Huurders en verhuurders kunnen dus een tegengesteld belang hebben ten aanzien van de WOZ-waarde. Om die reden wordt voorgesteld het regime voor de behandeling van bezwaren in het kader van de Wet WOZ zodanig te wijzigen dat bij de heroverweging in bezwaar met de mogelijk tegengestelde belangen rekening kan worden gehouden. Wanneer de huurder of verhuurder bezwaar maakt, zal de gemeente bij de bezwaarprocedure de standpunten van de verhuurder, onderscheidenlijk de huurder, moeten kunnen meewegen door voor de beslissing op het bezwaarschrift tegen een WOZ-beschikking zowel de huurder als verhuurder in de gelegenheid te stellen om te worden gehoord. Dit komt de waardebepaling op grond van de Wet WOZ ten goede. Met de voorgestelde wijziging wordt ook zo veel mogelijk voorkomen dat een toegewezen bezwaar van de huurder of verhuurder leidt tot een (nieuw) bezwaar van de verhuurder, onderscheidenlijk de huurder. Daardoor wordt het gevaar afgewend dat een iteratief proces ontstaat, omdat zowel de huurder als verhuurder bezwaar kunnen maken tegen hun eigen (eerdere) WOZ-beschikking.

5. Overige maatregelen

5.1. Aanscherpen gebruikelijkheidscriterium werkkostenregeling

Tijdens de parlementaire behandeling van het Belastingplan 2015 is in het kader van de werkkostenregeling in beide Kamers van de Staten-Generaal de zorg geuit dat bonussen met het oog op tariefarbitrage zouden worden aangewezen als eindheffingsbestanddeel. Aan beide Kamers is toegezegd om het gebruikelijkheidscriterium aan te scherpen teneinde de mogelijkheden om tariefarbitrage te bestrijden te verbeteren.[21] Hiertoe strekt de onderhavige wijziging.
In de Wet op de loonbelasting 1964 (Wet LB 1964) is bepaald dat de werkgever in geval van tegenwoordige arbeid vergoedingen en verstrekkingen als eindheffingsbestanddeel kan aanwijzen. Daarbij geldt als voorwaarde dat deze vergoedingen en verstrekkingen niet in belangrijke mate afwijken van hetgeen in voor het overige overeenkomstige omstandigheden gebruikelijk is. Dit wordt het gebruikelijkheidscriterium genoemd. Met de onderhavige wijziging wordt verduidelijkt dat het door de werkgever *aanwijzen* van aan een werknemer verstrekte vergoedingen of verstrekkingen van een bepaalde omvang als eindheffingsbestanddeel gebruikelijk moet zijn (en – anders dan op grond van de wettekst zou kunnen worden betoogd – niet de omvang van de vergoedingen of verstrekkingen als zodanig). Daarmee wordt de wettekst in overeen-

[20] Stb. 2015, 290.
[21] Kamerstukken II 2014/15, 34 002, nr. 14 en Handelingen I 2014/15, nr. 14, item 11.

stemming gebracht met de memorie van toelichting.[22] Met deze wijziging blijft het karakter van de werkkostenregeling, en de daarbij behorende keuzevrijheid voor de werkgever, derhalve volledig in stand. Door het in stand houden van het karakter van de werkkostenregeling blijft ook de administratieve lastenverlichting bestaan die het gevolg was van het invoeren van de werkkostenregeling. Zo hoeft voor loonbestanddelen die zijn aangewezen als eindheffingsbestanddeel niet te worden aangetoond dat er tegenover de vergoeding daadwerkelijk gemaakte kosten staan (tenzij er sprake is van een gerichte vrijstelling).
Volgens het gebruikelijkheidscriterium, zoals dit met de onderhavige wijziging opnieuw wordt geformuleerd, mag de omvang van de als eindheffingsbestanddeel aangewezen vergoedingen en verstrekkingen niet in belangrijke mate groter zijn dan de omvang van de vergoedingen en verstrekkingen die in de regel in overeenkomstige omstandigheden als eindheffingsbestanddeel worden aangewezen. Op deze wijze is een maximum gesteld aan de omvang van de vergoedingen en verstrekkingen die aan een werknemer kunnen worden gegeven zonder dat deze werknemer hierover loonbelasting verschuldigd is. Het moet gebruikelijk zijn dat de werknemer vergoedingen of verstrekkingen van een bepaalde omvang belastingvrij ontvangt, doordat de werkgever de vergoedingen of verstrekkingen heeft aangewezen als eindheffingsbestanddeel. Het gaat er dus om dat het gebruikelijk is dat de werkgever de eventueel verschuldigde heffingen over de vergoedingen of verstrekkingen via eindheffing voor zijn rekening neemt. Ten overvloede wordt opgemerkt dat als een vergoeding of verstrekking op zichzelf al ongebruikelijk is, het eveneens niet gebruikelijk zal zijn dat deze wordt aangewezen als eindheffingsbestanddeel.
Bij de toets of is voldaan aan het gebruikelijkheidscriterium, spelen een aantal factoren een rol. Zo zal de aard van de vergoeding of verstrekking van belang zijn. Het is bijvoorbeeld niet gebruikelijk dat het maandloon van een werknemer wordt aangewezen als eindheffingsbestanddeel. Hetzelfde geldt bijvoorbeeld voor vakantiegeld, hoge bonussen of vergoeding van vermogensschade bij indiensttreding. Het aanwijzen van vergoedingen of verstrekkingen die een relatie hebben met kosten die de werknemer maakt, onderscheidenlijk zonder de verstrekking zou moeten maken, in het kader van de behoorlijke vervulling van zijn dienstbetrekking, zal eerder gebruikelijk zijn dan het aanwijzen van pure beloningsbestanddelen. Onder meer bij een kerstpakket kan het echter, afhankelijk van de waarde van het kerstpakket, gebruikelijk zijn om dit aan te wijzen, ondanks dat hier sprake is van een puur beloningsbestanddeel. Daarnaast speelt de hoogte van de vergoeding of de waarde van een verstrekking een belangrijke rol bij de beoordeling. Het aanwijzen van een jubileumuitkering kan gebruikelijk zijn, maar het aanwijzen van een jubileumuitkering van € 1 miljoen is niet gebruikelijk. In dit kader kan ook worden gekeken naar alle aangewezen vergoedingen en verstrekkingen van een werknemer per jaar samen. Het is, als extreem voorbeeld, in het algemeen ongebruikelijk dat bij een werknemer in totaal per jaar € 100.000 aan vergoedingen wordt aangewezen. Dat de beoordeling in een dergelijk geval op werknemersniveau kan plaatsvinden, betekent overigens niet dat de werkgever verplicht is om alle vergoedingen en verstrekkingen aan alle werknemers in de loonadministratie vast te leggen. Afspraken met individuele werknemers liggen in het algemeen schriftelijk vast, veelal in het personeelsdossier. Vergoedingen en verstrekkingen worden als kosten geboekt in de financiële administratie. Bij de beoordeling aan de hand van het gebruikelijkheidscriterium wordt ook bekeken of tariefarbitrage het oogmerk van de aanwijzing als eindheffingsbestanddeel zou kunnen zijn. In dit kader kan acht worden geslagen op een bestendige gedragslijn vanuit het verleden. Als een werkgever bijvoorbeeld in het verleden,

[22] Kamerstukken II 2009/10, 32 130, nr. 3, blz. 65.

voorafgaand aan de invoering van de werkkostenregeling, de heffing ter zake van frequente vergoedingen of verstrekkingen via individuele brutering voor zijn rekening nam, zal ook de aanwijzing als eindheffingsbestanddeel eerder gebruikelijk zijn. In zulke gevallen is aannemelijk dat, afhankelijk van de hoogte van de aangewezen vergoedingen of verstrekkingen, tariefarbitrage geen doorslaggevende rol speelt bij de aanwijzing en zal de Belastingdienst niet snel aanleiding vinden om de gebruikelijkheid ter discussie te stellen. Dat ligt anders bij min of meer incidentele of omvangrijke beloningen waarbij het eindheffingstarief aanmerkelijk lager is dan het bij individuele brutering geldende tarief. Er vindt dus ook een beoordeling plaats van het voordeel dat kan ontstaan als gevolg van het tariefverschil.
Om te kunnen beoordelen of iets gebruikelijk is, moet een vergelijking met andere werknemers worden gemaakt. Ten eerste kan een vergelijking worden gemaakt met de andere werknemers van dezelfde werkgever. Als een werkgever bijvoorbeeld vrijwel de volledige vrije ruimte gebruikt voor een paar werknemers, is dat ongebruikelijk. Ten tweede kan een werknemer worden vergeleken met zijn collega's in dezelfde functiecategorie: wat is de omvang van de aangewezen vergoedingen en verstrekkingen van die andere werknemers die bij de werkgever dezelfde functie uitoefenen? Het ligt in de rede dat voor werknemers met dezelfde functie en bij dezelfde werkgever ongeveer tot dezelfde omvang vergoedingen en verstrekkingen als eindheffingsbestanddeel worden aangewezen. Bij verschillen zal de werkgever daar een verklaring voor moeten kunnen geven. Vervolgens kan ook een vergelijking met andere werkgevers worden gemaakt: wat is de omvang van de aangewezen vergoedingen en verstrekkingen van die andere werknemers in dezelfde sector bij een vergelijkbaar bedrijf? Indien de omvang van de aangewezen vergoedingen en verstrekkingen voor een bepaalde werknemer gebruikelijk is in vergelijking met zijn collega's en met vergelijkbare werknemers bij andere werkgevers, is voor die werknemer in ieder geval voldaan aan het gebruikelijkheidscriterium. Als vergelijken met een andere werkgever niet mogelijk is – omdat een vergelijkbare situatie zich nergens anders voordoet – wordt in plaats van het maken van deze vergelijking de aanwijzing naar redelijkheid beoordeeld. Indien de omvang van de aangewezen vergoedingen en verstrekkingen ongebruikelijk is, dient te worden bekeken hoe groot de afwijking is van het gebruikelijke. Volgens het gebruikelijkheidscriterium geldt immers dat de omvang van als eindheffingsbestanddeel aangewezen vergoedingen en verstrekkingen niet *in belangrijke mate* groter mag zijn dan de omvang van de vergoedingen en verstrekkingen die in voor het overige overeenkomstige omstandigheden in de regel als eindheffingsbestanddeel worden aangewezen.

5.2. Aanpassingen vpb-plicht overheidsondernemingen

Per 1 januari 2016 treedt de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen in werking. Met deze wet worden ondernemingen gedreven door de overheid in beginsel belastingplichtig voor de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969). Hiermee wordt een gelijk speelveld gecreëerd voor private ondernemingen en publieke ondernemingen. Tijdens de behandeling van het wetsvoorstel is toegezegd dat de wet op enkele punten zal worden aangevuld of verduidelijkt. Deze toegezegde wijzigingen zijn onderdeel van dit wetsvoorstel. Het betreft twee inhoudelijke wijzigingen, een wijziging ter herstel van een omissie en een wijziging van redactionele aard. De inhoudelijke wijzigingen worden hieronder kort toegelicht.
De eerste wijziging strekt ertoe te voorkomen dat ondernemingswinsten door publiekrechtelijke rechtspersonen onbelast kunnen worden genoten, door de onderneming onder te brengen in een commanditaire vennoot-

schap. Op basis van jurisprudentie leidt een commanditair belang in een besloten commanditaire vennootschap dat niet aan een onderneming van de commanditaire vennoot kan worden toegerekend niet tot een onderneming bij de commanditaire vennoot. Aan heffing van vennootschapsbelasting bij de commanditaire vennoot wordt dan ook niet toegekomen. Omdat een besloten commanditaire vennootschap zelf ook niet aan heffing is onderworpen, kan een situatie ontstaan waarin geen vennootschapsbelasting wordt geheven. Deze situatie kan door publiekrechtelijke rechtspersonen, stichtingen en verenigingen worden gecreëerd door de onderneming onder te brengen in een besloten commanditaire vennootschap. Om dit te voorkomen wordt een wetswijziging voorgesteld. Door de wijziging zal een voordeel uit het commanditaire belang bij de publiekrechtelijke rechtspersoon, en andere lichamen die slechts vennootschapsbelastingplichtig zijn voor zover zij een onderneming drijven, hoe dan ook worden belast.
Ten tweede wordt een wijziging voorgesteld die het gemeenten, provincies, waterschappen en ministeries mogelijk maakt zonder fiscale consequenties te fuseren, te splitsen of taken te herschikken. In de toelichting bij de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen[23] is reeds aangegeven dat dit, onder voorwaarden, fiscaal geruisloos moet kunnen gebeuren. Het voornemen was echter om de fiscale begeleiding van geval tot geval te regelen in het wetsvoorstel, dan wel koninklijk besluit, dat uitvoering geeft aan de betreffende bestuurlijke herindeling of herschikking. Aangezien regelmatig gemeentelijke samenvoegingen en herschikking van (taken van) ministeries plaatsvinden, lijkt het bij nader inzien beter dit generiek te regelen in de Wet Vpb 1969. Omdat er geen additionele wetgeving per geval nodig is, draagt dit bovendien bij aan de rechtszekerheid en voorkomt dit extra uitvoeringskosten bij de Belastingdienst en het Ministerie van Financiën.

5.3. Growkits en kweekvloeistoffen

Op grond van twee door de Hoge Raad gewezen arresten, zijn leveringen van growkits en kweekvloeistof voor psilocybe paddenstoelen (paddo's) belast tegen het verlaagde btw-tarief. Het kabinet acht toepassing van het verlaagde btw-tarief voor producten die worden gebruikt bij het kweken van verboden middelen echter niet wenselijk. Daarom wordt voorgesteld het verlaagde btw-tarief niet van toepassing te laten zijn op pootgoed en land- en tuinbouwzaden waaruit planten of vruchtlichamen van schimmels voortkomen, die zijn opgenomen in lijst I of lijst II behorende bij de Opiumwet.

5.4. Verlaging tarief energiebelasting lokaal opgewekte duurzame energie

In het Regeerakkoord en het Energieakkoord is afgesproken dat het kabinet kleinschalige duurzame energieopwekking zal stimuleren via een nieuwe fiscale regeling voor energiecoöperaties. Hieraan is uitvoering gegeven met de introductie van een verlaagd energiebelastingtarief voor lokaal duurzaam opgewekte energie met ingang van 1 januari 2014. Sinds de inwerkingtreding van deze regeling heeft het kabinet verschillende knelpunten weggenomen om de regeling te verbeteren. Zo zijn niet langer in alle gevallen twee aparte aansluitingen voor de installatie nodig als de installatie wordt geplaatst op het gebouw van een derde en mogen in geval van coöperaties en verenigingen van eigenaren ook ondernemers die hiervan lid zijn gebruik maken van de regeling. Ondanks deze aanpassingen wordt tot op heden nauwelijks gebruikgemaakt van de regeling.

[23] Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 3, blz. 10.

Zowel de voorzitter van de Borgingscommissie Energieakkoord als energiecoöperaties en andere partijen binnen de sector stellen dat de omvang van het rendement dat met de projecten kan worden behaald op basis van de tariefsverlaging van 7,5 cent cent per kWh een barrière vormt voor het realiseren van meer projecten. De voorzitter van de Borgingscommissie Energieakkoord heeft in dat kader een voorstel gedaan voor een gezamenlijke aanpak door de verschillende partijen die betrokken zijn bij het Energieakkoord om de hiervoor genoemde regeling van het verlaagde tarief voor lokaal duurzaam opgewekte energie een impuls te geven. Deze voorgestelde gezamenlijke aanpak is tweeledig. De sector zal zich inzetten voor een kostenverlaging van projecten van energiecoöperaties en actief zijn achterban motiveren om nieuwe projecten te starten. Het kabinet zou aan deze aanpak moeten bijdragen door per 1 januari 2016 de tariefsverlaging te verhogen van 7,5 cent per kWh naar 9,0 cent per kWh. De voorzitter van de Borgingscommissie Energieakkoord is ervan overtuigd dat met deze voorgestelde aanpak en het commitment van alle partijen er een werkend kader ontstaat. Op basis van informatie uit de sector kan deze aanpak in de komende twee jaar leiden tot 150 tot 200 nieuwe projecten. Het kabinet gaat ervan uit dat met deze tariefsaanpassing de laatste belemmering voor de sector wordt weggenomen om van de regeling een succes te kunnen maken. De gehele regeling zal uiterlijk 2017 worden geëvalueerd. Op grond van deze evaluatie zal het kabinet een besluit nemen over het al dan niet voortzetten van de regeling voor nieuwe gevallen. Hierbij zal het kabinet onder meer kijken naar de ontwikkeling van het aantal projecten. De verhoging van de tariefsverlaging van 7,5 cent per kWh naar 9,0 cent per kWh geldt zowel voor coöperaties die vanaf 1 januari 2016 worden aangewezen door de inspecteur als voor coöperaties die voor die datum zijn aangewezen.

De verlaging van het energiebelastingtarief voor lokaal duurzaam opgewekte energie brengt naar verwachting geen verandering in de budgettaire derving die in de memorie van toelichting van het Belastingplan 2014 is voorzien voor de regeling als geheel. De budgettaire derving wordt jaarlijks gemonitord.

5.5. Teruggaafregeling voor aardgas als brandstof voor vaartuigen

In de Wbm wordt een teruggaafregeling voorgesteld voor aardgas dat is geleverd om te worden gebruikt als brandstof voor vaartuigen op communautaire wateren (met inbegrip van de visserij). Het gaat hierbij om gebruik op andere wateren dan de binnenwateren. Pleziervaartuigen zijn uitgezonderd van de teruggaafregeling. Op grond van de zogenoemde Richtlijn energiebelastingen[24] is er een verplichte vrijstelling van belasting voor het hiervoor genoemde gebruik. Tot op heden was deze vrijstelling alleen geïmplementeerd in de Wet op de accijns. Nu zeeschepen gebruik gaan maken van CNG (gecomprimeerd aardgas) als motorbrandstof, moet ook voor de energiebelasting worden voorzien in een vrijstelling in de Wbm. Vanwege uitvoeringstechnische en controletechnische redenen is ervoor gekozen geen rechtstreekse vrijstelling te verlenen maar deze te realiseren via een teruggaafregeling.

5.6. Uitzondering partnerbegrip bij stiefkinderen

In het voor de fiscaliteit en toeslagen geldende partnerbegrip is bepaald dat de bloedverwant in de eerste graad van de belastingplichtige, onderscheidenlijk de belanghebbende, in ieder geval niet als diens partner wordt aangemerkt, tenzij beiden bij de aanvang van het kalenderjaar de

---

[24] Richtlijn 2003/96/EG van de Raad van 27 oktober 2003 tot herstructurering van de communautaire regeling voor de belasting van energieproducten en elektriciteit (PbEU 2011, L 283/51).

leeftijd van 27 jaar hebben bereikt. Dit betekent dat een kind dat jonger is dan 27 jaar niet als partner van zijn vader of moeder kan kwalificeren. Een dergelijke uitzondering geldt op grond van de tekst van de wet niet voor stiefkinderen jonger dan 27 jaar, omdat de uitzondering uitsluitend geldt voor bloedverwantschap. Het betreft de situatie dat een ouder een kind heeft gekregen in de periode voordat hij of zij (opnieuw) trouwt met een persoon, niet zijnde de ouder van dit kind. Indien dit huwelijk (ook) eindigt en het kind op hetzelfde adres als de stiefouder staat ingeschreven kan dit kind als partner kwalificeren met zijn stiefouder. Naar aanleiding van een uitspraak van de Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State van 1 juli 2015[25] wordt voorgesteld, om bloed- en aanverwanten in het partnerbegrip hetzelfde te behandelen. In de wet wordt daarom opgenomen dat de aanverwant in de eerste graad van de belastingplichtige of de belanghebbende op verzoek niet als partner kwalificeert, tenzij beiden bij aanvang van het kalenderjaar de leeftijd van 27 jaar hebben bereikt.

5.7. Lijfsdwang in geval van civiele vordering

De Invorderingswet 1990 (IW 1990) biedt de ontvanger de mogelijkheid om een dwangbevel ten uitvoer te leggen door middel van lijfsdwang. Met dit dwangmiddel ontneemt de ontvanger de belastingschuldige zijn persoonlijke vrijheid door hem vast te laten houden in een huis van bewaring tot hij zijn schulden betaalt. De ontvanger kan lijfsdwang slechts toepassen ten behoeve van de invordering van belastingschulden. De Belastingdienst heeft ook de bevoegdheid om via de civiele weg betaling van belastingschulden af te dwingen, bijvoorbeeld door middel van een vordering tot schadevergoeding wegens onrechtmatige daad. Voor dergelijke civiele vorderingen geldt de bestaande bevoegdheid tot lijfsdwang niet. De bevoegdheid tot lijfsdwang kan uitsluitend worden toegepast ten aanzien van natuurlijke personen. Indien de belasting verschuldigd is door een lichaam in de zin van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR), kan om die reden lijfsdwang worden toegepast ten aanzien van de bestuurders of de vereffenaars van dat lichaam of, ingeval bestuurders of vereffenaars ontbreken, ten aanzien van de laatst afgetreden of ontslagen bestuurders of vereffenaars. De lijfsdwang beoogt in deze gevallen de bestuurder of het lichaam tot betaling van de belastingschuld van het lichaam te dwingen uit het vermogen van het lichaam zelf. De bepaling ziet dus niet op betaling van de schuld door een eventueel aansprakelijk gestelde bestuurder of vereffenaar.
Met de voorgestelde wijziging wordt de bevoegdheid van de Belastingdienst tot toepassing van lijfsdwang uitgebreid met civiele vorderingen die strekken tot betaling van schadevergoeding aan de ontvanger in verband met een belastingschuld die niet is voldaan. Daarmee krijgt de ontvanger eveneens een instrument in handen om een vordering uit onrechtmatige daad te verhalen in die gevallen waarin er geen andere, minder ingrijpende, manieren zijn om de vordering te innen. Te denken valt bijvoorbeeld aan de schuldenaar die weliswaar over inkomen of vermogen beschikt, maar dit aan het zicht van de ontvanger onttrekt door te emigreren naar een land waar de ontvanger geen bevoegdheden tot tenuitvoerlegging heeft. De afgelopen jaren hebben zich (incidentele) situaties voorgedaan waarin dit instrument node werd gemist. Een voorbeeld, tevens aanleiding voor de voorgenomen wetswijziging, is een belastingadviseur die zich willens en wetens schuldig maakte aan het benadelen van de ontvanger door actief mee te werken aan het wegsluizen van vermogen bij een vennootschap met belastingschuld waardoor verhaal bemoeilijkt werd. De adviseur werd hiervoor door de

[25] Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State 1 juli 2015, nr. 201407312/1/A2 en nr. 201407315/1/A2, ECLI:NL:RVS:2015:2052.

rechter veroordeeld tot schadevergoeding ter hoogte van circa € 17 miljoen op grond van onrechtmatige daad.[26] Nu deze adviseur, die in belangrijke mate zelf financieel profiteerde van zijn onrechtmatig handelen, in het buitenland genoot van zijn verworven vermogen en het vonnis in dat land niet ten uitvoer kon worden gelegd, viste de Belastingdienst achter het net bij de inning van de vordering tot betaling van schadevergoeding wegens onrechtmatige daad. Ook kon de betreffende adviseur niet worden aangemerkt als bestuurder van de vennootschap, waardoor de huidige lijfsdwangbepaling niet op hem van toepassing was. De bestaande bevoegdheden van de ontvanger schoten in deze situatie derhalve tekort. Gezien het maatschappelijke belang van aanpak van malafiditeit en de hoogte van de fiscale belangen die daarmee doorgaans zijn gemoeid, is het naar het oordeel van het kabinet gewenst om de ontvanger in dergelijke situaties de bevoegdheid van lijfsdwang te verlenen, waardoor het mogelijk wordt om deze schadeplichtigen, zoals de hiervoor genoemde belastingadviseur, bij terugkomst naar Nederland te gijzelen en hen daarmee onder druk te zetten om hun schuld aan de ontvanger alsnog te voldoen. De ontvanger is in dat geval gehouden de opbrengst van zijn civiele vordering rechtstreeks op de onderliggende belastingschuld af te boeken. In die zin dient het door middel van lijfsdwang afdwingen van de betaling van de schadevergoeding ter zake van het door de ontvanger gederfde verhaal hetzelfde doel als het toepassen van lijfsdwang ter zake van een dwangbevel: de voldoening van de nog openstaande belastingschuld. Ook bij een civiele vordering van de ontvanger gaat het derhalve om inning van gemeenschapsgeld. Het is daarom wenselijk dat de bijzondere positie van de ontvanger als schuldeiser ook geldt bij civiele vorderingen. Daarbij wordt uitdrukkelijk aangetekend dat van het middel van lijfsdwang ook in deze gevallen zeer terughoudend gebruik zal worden gemaakt. De ontvanger zal het dwangmiddel alleen inzetten indien er geen andere, minder vergaande, dwangmiddelen voorhanden zijn en in gevallen waarin bovendien het maatschappelijke en fiscale belang toepassing van lijfsdwang rechtvaardigen. De beoordeling of hiervan sprake is, is voorbehouden aan de rechter.
Daarnaast wordt expliciet geregeld dat toepassing van lijfsdwang niet alleen mogelijk is ten aanzien van de formele bestuurder, maar ook ten aanzien van degene die het beleid van het lichaam heeft bepaald of mede heeft bepaald als ware hij bestuurder: de feitelijke bestuurder of beleidsbepaler. Hiermee wordt beoogd te voorkomen dat degene die een zodanige invloed heeft op het bestuur van het lichaam, dat hij feitelijk als bestuurder moet worden beschouwd, en die (mede)verantwoordelijk is voor het onttrekken van verhaalsmogelijkheden aan het zicht van de fiscus door het lichaam, de dans gemakkelijk ontspringt door een ander in zijn plaats als formeel bestuurder aan te wijzen.
Net als onder de huidige regeling is het toepassen van lijfsdwang op de bestuurder, de vereffenaar en de feitelijke beleidsbepaler niet mogelijk als het niet voldoen van de belastingschuld niet aan hem is te wijten.

5.8. Aanscherping disculpatiemogelijkheid

Aansprakelijkheid bij handel in vennootschappen met fiscale en stille reserves

Degene die voor ten minste een derde gedeelte van het geplaatste kapitaal aandeelhouder (grootaandeelhouder) is in een vennootschap waarvan de bezittingen in belangrijke mate uit beleggingen bestaan, en die zijn aandelen in die vennootschap vervreemdt, is op grond van de IW 1990 onder voorwaarden (onder meer) aansprakelijk voor de vennoot-

[26] HR 21 februari 2014, nr. 11/03900, ECLI:NL:HR:2014:397.

schapsbelasting die over de op het tijdstip van de vervreemding van de aandelen bij de vennootschap aanwezige stille en fiscale reserves is verschuldigd. Deze aansprakelijkheidsbepaling beoogt oneigenlijk gebruik bij verkoop van vennootschappen met dergelijke reserves tegen te gaan. Van een dergelijk oneigenlijk gebruik is bijvoorbeeld sprake als bij het bepalen van de verkoopprijs van de aandelen bewust niet of onvoldoende rekening wordt gehouden met de (latente) fiscale claim bij de vennootschap en de vennootschap in verband hiermee is of wordt «leeggehaald». Op het moment dat over de fiscale claim moet worden afgerekend, biedt de vennootschap geen verhaal (meer), waardoor de Belastingdienst achterblijft met een oninbare belastingaanslag. In de praktijk gaat het doorgaans om aanzienlijke bedragen. Genoemde aansprakelijkheidsbepaling geldt sinds 1 juni 1990 en is met ingang van 1 januari 2001 gewijzigd met als doel de bewijspositie van de Belastingdienst te versterken.

Huidige disculpatiemogelijkheid

De grootaandeelhouder is op grond van de huidige wet niet aansprakelijk voor zover er zekerheid ten behoeve van de ontvanger is gesteld. Daarnaast kan hij zich disculperen van aansprakelijkheid als hij bewijst dat het niet aan hem is te wijten dat het vermogen van de verkochte vennootschap ontoereikend is voor het voldoen van de vennootschapsbelasting. In 2014 heeft de Hoge Raad in twee arresten nader invulling gegeven aan de bewijslast van de grootaandeelhouder bij een beroep op de disculpatiemogelijkheid.[27] De Hoge Raad oordeelde dat een dergelijk beroep niet slaagt als de grootaandeelhouder ten tijde van de vervreemding wist of behoorde te weten dat de koper van de aandelen of een derde door het entameren van buiten de normale bedrijfsvoering liggende handelingen, de verhaalsmogelijkheden van de ontvanger illusoir zou maken. Daarvan is volgens de Hoge Raad geen sprake indien de verkoper gedegen onderzoek heeft gedaan naar de betrouwbaarheid van de koper en de vennootschap ten tijde van de verkoop beschikte over voldoende vermogen om de verschuldigde belasting te voldoen. Uit genoemde arresten volgt dat voor een succesvolle bestrijding van de handel in vennootschappen met (latente) fiscale claims een juiste vaststelling van de feiten van wezenlijk belang is. Een verkoper kan op redelijk eenvoudige wijze de indruk wekken dat aan de door de Hoge Raad geformuleerde voorwaarden voor disculpatie is voldaan. Hierdoor drukt er een onevenredig zware bewijslast op de Belastingdienst.

Aanscherping disculpatiemogelijkheid

De aansprakelijkheidsbepaling is met de huidige disculpatiemogelijkheid, mede gezien de uitleg ervan door de Hoge Raad in genoemde arresten, ontoereikend om de maatschappelijk ongewenste handel in vennootschappen met (latente) fiscale claims te voorkomen en te bestrijden. Met het oog op versterking van de preventieve werking van de aansprakelijkheidsbepaling en ter voorkoming van een forse budgettaire derving, wordt voorgesteld de bestaande disculpatiemogelijkheid zodanig in te perken, dat disculpatie niet langer mogelijk is in geval van aansprakelijkheid voor vennootschapsbelasting die is verschuldigd ten aanzien van (1) een herinvesteringsreserve of (2) een (stille) reserve die samenhangt met activa die binnen zes maanden na de aandelenoverdracht worden vervreemd. Het risico op onverhaalbaarheid van de belastingschuld ligt hierdoor in deze gevallen niet langer bij de Belastingdienst, maar bij de verkoper van de aandelen. Dit geeft een extra prikkel tot gedegen

[27] HR 8 augustus 2014, nr. 13/04659, ECLI:NL:HR:2014:2150, en HR 27 juni 2014, nr. 13/03045, ECLI:NL:HR:2014:1525.

onderzoek naar de koper en is nodig om de effectieve werking van de aansprakelijkheidsbepaling te behouden. De verkoper die het risico op aansprakelijkheid wil uitsluiten, kan van de koper zekerheid eisen, bijvoorbeeld in de vorm van een bankgarantie of een hypotheekrecht ten behoeve van de ontvanger. De in de IW 1990 opgenomen aansprakelijkheidsbepaling wordt daarmee in de genoemde gevallen meer dan voorheen een risicoaansprakelijkheid. Voor wat betreft de herinvesteringsreserve ligt het in de rede om het risico te verleggen naar de verkoper omdat de herinvesteringsreserve op grond van de Wet Vpb 1969 op het tijdstip direct voorafgaand aan de vervreemding van de aandelen aan de winst moet worden toegevoegd; de vennootschapsbelastingclaim ontstaat derhalve in de periode waarin de verkoper nog aandeelhouder is. Voor wat betreft de overige (stille) reserves is de maatregel proportioneel omdat er een disculpatiemogelijkheid blijft behouden in situaties waarin het tijdstip van materiële verschuldigdheid verder dan zes maanden verwijderd is van het moment van de vervreemding van de aandelen.

Terugwerkende kracht

Teneinde anticipatiegedrag te voorkomen, werkt de onderhavige wetswijziging terug tot en met 15 september 2015, 15.15 uur, het tijdstip waarop over de voorgenomen wijziging een persbericht is verschenen.

5.9. Experimenteerbepaling

In verschillende brieven en discussies met de Tweede Kamer is de visie van het kabinet op de ontwikkeling van een beter functionerende Belastingdienst gedeeld. Dit doel vergt omvangrijke en soms ingrijpende veranderingen, die op hun beurt weer op keuzes gebaseerd zijn. Die keuzes moeten weloverwogen gemaakt worden en het liefst ook beproefd worden. Daartoe zijn zogenoemde broedkamers opgericht en dienen bijvoorbeeld de al langer bekende business cases. De voorspellende waarde van deze instrumenten is groot en onmisbaar, maar uiteindelijk gaat het erom of het «in het echt» werkt, in de interactie met echte belastingplichtigen. De vraag of iets echt werkt is, moet niet alleen beantwoord worden vanuit het perspectief van de Belastingdienst, maar vooral ook vanuit het perspectief van de belastingplichtige.
De interactie tussen de Belastingdienst en belastingplichtigen wordt voor een belangrijk deel bepaald door de formele wetgeving op het terrein van de heffing en van de inning. Om ook bij de vormgeving van de formele wetgeving weloverwogen keuzes te kunnen maken, is ruimte nodig om verschillende opties te beproeven. Het beproeven van opties voor de wetgeving, hierna aangeduid als experimenten, heeft een wettelijke basis nodig. De formele wetgeving op het terrein van de heffing kent met ingang van 1 januari 2008 een zogenoemde doelmatigheidsbepaling. Op grond van deze bepaling kan de inspecteur ter bevordering van een doelmatige formalisering van een belastingschuld of van een bestuurlijke boete onder voorwaarden afwijken van het overigens bij of krachtens de belastingwet bepaalde. In de afgelopen jaren heeft de doelmatigheidsbepaling haar nut bewezen. Het kabinet is voornemens om deze bepaling ook in te zetten in het kader van de vernieuwing van de dienstverlening van de Belastingdienst en op de ontwikkeling van daarbij in te zetten systemen en toepassingen voor de ICT. De heffing is echter niet compleet zonder de invordering. Om ook daar experimenten mogelijk te maken, stelt het kabinet voor om eenzelfde basis te creëren in de formele wetgeving op het terrein van de inning.
Experimenteren kan uiteraard niet onbegrensd plaatsvinden. In de eerste plaats vindt de deelname aan een experiment door de belastingplichtige (in termen van de invordering daaronder mede begrepen: de belastingschuldige) plaats op basis van vrijwilligheid. Niemand wordt een van de

wet afwijkende behandeling opgedrongen. In de tweede plaats leidt het experiment niet tot de heffing of inning van een lagere belastingschuld dan uit de wet voortvloeit. De met inachtneming van deze voorwaarden uit te voeren experimenten leveren naar de mening van het kabinet een belangrijke bijdrage aan het maken van de juiste keuzes. Binnen vijf jaar wordt de werking van de met betrekking tot de inning voorgestelde bepaling, in samenhang met de inzet van de doelmatigheidsbepaling voor de heffing, geëvalueerd.

6. Budgettaire aspecten

Het wetsvoorstel bevat geen maatregelen met materiële budgettaire effecten.

7. EU-aspecten

In dit wetsvoorstel worden de arresten van het HvJ EU van 18 december 2014 in de zaken C-87/13 (X) en C-133/13 (Q) geïmplementeerd. Ook implementeert dit voorstel de verplichting van Richtlijn 2014/107/EU tot het opnemen van handhavingsbepalingen. In deze richtlijn is de CRS van de OESO overgenomen.
Daarnaast bevat dit wetsvoorstel maatregelen als gevolg van de Richtlijn energiebelastingen. De Richtlijn energiebelastingen verplicht lidstaten tot het verlenen van vrijstelling van belasting voor energieproducten die worden gebruikt als brandstof voor vaartuigen op communautaire wateren (met inbegrip van de visserij), particuliere pleziervaartuigen uitgezonderd.

8. Uitvoeringskosten Belastingdienst

De voorstellen van dit wetsvoorstel zijn door de Belastingdienst beoordeeld met de uitvoeringstoets nieuwe stijl. Waar uitvoeringstoetsen van de Belastingdienst zich in het verleden vooral concentreerden op de vraag of de noodzakelijke aanpassingen in de geautomatiseerde systemen nog konden worden doorgevoerd, wordt met de uitvoeringstoets nieuwe stijl breed gekeken naar aspecten die vanuit het perspectief van de uitvoering van belang kunnen zijn. De uitvoeringstoetsen hebben de vorm gekregen van een rapportage per onderdeel van het wetsvoorstel, waarin die aspecten worden uitgewerkt[28]. Bij de verschillende uitvoeringstoetsen is een leeswijzer gevoegd met een nadere toelichting op de vorm waarin die rapportages zijn gegoten.

Voor alle voorstellen van het onderhavige wetsvoorstel geldt dat de Belastingdienst die uitvoerbaar en handhaafbaar acht per de voorgestelde inwerkingtredingsdatum. Bij een aantal voorstellen worden door de Belastingdienst kanttekeningen geplaatst, waarmee duidelijk is welke potentiële kansen, problemen of risico's de Belastingdienst voorziet bij de invoering daarvan. Dat lijkt nieuw, maar is het niet. In het verleden werd binnen de Belastingdienst een afweging gemaakt, waarbij zonder nadere toelichting het oordeel uitvoerbaar en handhaafbaar volgde, als kansen werden gezien, of als werd besloten bepaalde risico's te accepteren. Met de uitvoeringstoets nieuwe stijl wordt de gemaakte afweging voor de buitenwereld inzichtelijk gemaakt. Dit leidt tot een evenwichtiger beeld van de gevolgen voor de uitvoering die achter de diverse voorstellen schuil gaan. In een aparte brief wordt in meer detail ingegaan op de uitvoeringstoets nieuwe stijl en op de uitvoeringsgevolgen van het gehele pakket Belastingplan 2016.

---

[28] Ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer.

In de hierna volgende tabel is een overzicht opgenomen van de gevolgen van dit wetsvoorstel voor de uitvoeringskosten en de besparingen van de Belastingdienst. De besparingen die voortvloeien uit de maatregelen worden ingezet ter invulling van de vereenvoudigingtaakstelling bij de Belastingdienst.

Tabel 1: Overzicht additionele uitvoeringskosten Belastingdienst (€ mln., + is toename van uitvoeringskosten)

Totaal uitvoeringskosten OFM (x € 1 mln.)							
Maatregel	**2015**	**2016**	**2017**	**2018**	**2019**	**2020**	**2021**
Handhavingsbepalingen							
Common Reporting Standard	0,000	0,000	0,857	0,857	0,429	0,429	0,429
Implementatie CBC[1]	0,000	1,266	2,493	2,119	2,076	2,076	2,076
Technische wijzigingen modernisering belastingplicht overheidsondernemingen	0,000	0,105	0,105	0,105	0,105	0,105	0,105
Gelijke behandeling in partnerbegrip van bloed- en aanverwanten	0,000	0,050	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
Totaal kosten OFM	**0,000**	**1,421**	**3,455**	**3,081**	**2,610**	**2,610**	**2,610**
Jaarbetaling MRB	0,000	– 0,352	– 0,069	– 0,069	– 0,069	– 0,069	– 0,069
Aanlevertermijn gewijzigde gegevens oprekken	0,000	0,132	– 0,180	– 0,180	– 0,180	– 0,180	– 0,180
Totaal besparingen OFM	**0,000**	**– 0,220**	**– 0,249**	**– 0,249**	**– 0,249**	**– 0,249**	**– 0,249**
Totaal OFM	**0,000**	**1,201**	**3,206**	**2,832**	**2,361**	**2,361**	**2,361**

[1] De hoogte van de uitvoeringskosten betreft een eerste raming en kan nog als gevolg van nadere inzichten aanpassing behoeven.

Uitvoeringskosten overige uitvoeringsinstanties

Naar verwachting zullen de uitvoeringskosten voor de Inspectie Leefomgeving en Transport (ILT) niet of nauwelijks stijgen door de introductie van de voorgestelde fictie bij heffing van afvalstoffenbelasting bij export. Met de op 1 juli 2015 in werking getreden heffing bij export is aan extra inzet van ILT structureel 4,7 fte per jaar gemoeid, omgerekend € 0,5 miljoen per jaar.

9. Gevolgen voor bedrijfsleven en burger

De enige maatregel in dit wetsvoorstel die van invloed is op de omvang van de administratieve lasten is het voorstel tot implementatie van het zogeheten «Country-by-country reporting implementation package». Voor de bedrijven die hiermee te maken krijgen, zal een toename van de structurele administratieve lasten kunnen optreden van zo'n € 5,5 miljoen. Voor het opstellen en bijhouden van het groepsdossier over het beleid inzake verrekenprijzen wordt aangenomen dat dit bijna € 2 miljoen, aan administratieve lasten zal opleveren, uitgaande van circa 1.800 ondernemingen die hieronder vallen. Met het opstellen en bijhouden van het lokale dossier – dat voortbouwt op de al bestaande rapportageverplichtingen op grond van artikel 8b van de Wet Vpb 1969 – wordt de toename van de lasten geschat op ruim € 3 miljoen, uitgaande van circa 6.500 ondernemingen die daarmee te maken krijgen. Tot slot zijn er nog ongeveer 150 zeer grote entiteiten die het zogenoemde landenrapport moeten opstellen en insturen. De daarmee samenhangende administratieve lasten worden geschat op € 0,5 miljoen.

II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

Artikel I

Artikel I, onderdeel A (artikel 1.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In artikel 5a van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) en artikel 1.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001) is bepaald onder welke voorwaarden een persoon voor de inkomstenbelasting als partner kwalificeert. In artikel 1.2, vierde lid, onderdeel a, van de Wet IB 2001 is bepaald dat in afwijking van artikel 5a van de AWR en artikel 1.2, eerste lid, van de Wet IB 2001 niet als partner wordt aangemerkt de bloedverwant in de eerste graad van de belastingplichtige, tenzij beiden bij de aanvang van het kalenderjaar de leeftijd van 27 jaar hebben bereikt. Dit betekent dat het kind van de belastingplichtige dat jonger is dan 27 jaar op basis van genoemd vierde lid, onderdeel a, niet als partner van zijn vader of moeder kan kwalificeren. Een dergelijke uitzondering geldt op grond van de tekst van de wet echter niet voor stiefkinderen jonger dan 27 jaar, omdat aanverwanten in deze wettekst niet worden uitgesloten. Om bloed- en aanverwanten hetzelfde te behandelen wordt voorgesteld in artikel 1.2, vierde lid, onderdeel a, van de Wet IB 2001 op te nemen dat ook de aanverwant in de eerste graad van de belastingplichtige niet als partner kwalificeert, tenzij beiden bij aanvang van het kalenderjaar de leeftijd van 27 jaar hebben bereikt. Onder aanverwant in de eerste graad van de belastingplichtige wordt verstaan het kind van de ex-echtgenoot. Deze aanverwant moet jonger dan 27 jaar oud zijn. Omdat de Belastingdienst, anders dan bij bloedverwanten in de eerste graad, bij aanverwanten in de eerste graad niet meteen kan vaststellen of sprake is van aanverwantschap, wordt in het nieuwe achtste lid van genoemd artikel bepaald dat deze uitzondering op het partnerschap alleen geldt indien de belastingplichtige en de aanverwant hier op enig moment gezamenlijk om hebben verzocht. Op basis van het verzoek verifieert de inspecteur het aanverwantschap, en is er – bij aanverwantschap – geen sprake van partnerschap. Een dergelijk verzoek geldt totdat de belastingplichtige en de aanverwant beiden de leeftijd van 27 jaren hebben bereikt. Het verzoek om uitzondering van het partnerbegrip hoeft dus niet elk jaar te worden gedaan. Op een gedaan verzoek kan niet in een volgend jaar worden teruggekomen.
Tevens wordt een negende lid aan artikel 1.2 van de Wet IB 2001 toegevoegd. Op basis van dit negende lid wordt, teneinde de uniformiteit van het partnerbegrip in de fiscaliteit en bij de toeslagen te borgen, een in het kader van artikel 1.2, achtste lid, van de Wet IB 2001 gedaan verzoek tevens geacht een in het kader van het partnerbegrip voor de toeslagen op grond van artikel 3, vijfde lid, van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen (Awir) gedaan verzoek te zijn. Indien een belastingplichtige op verzoek door de inspecteur niet als partner wordt aangemerkt is deze belastingplichtige daardoor tevens geen toeslagpartner.

Artikel I, onderdeel B (artikel 3.104 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Het Uitvoeringsinstituut werknemersverzekeringen (UWV) verstrekt op basis van sociale zekerheidswetgeving diverse voorzieningen aan uitkeringsgerechtigden en aan personen met een beperking om hun positie op de arbeidsmarkt te verbeteren of te behouden. Het gaat daarbij om voorzieningen die zijn gericht op het verwerven van een startpositie op de arbeidsmarkt en op re-integratie na langdurige ziekte of werkloosheid en om daarmee samenhangende vervoersvoorzieningen voor het bereiken van de werkplek of opleidingslocatie. Te denken valt aan jobcoaches, arbofaciliteiten, scholing, hulpmiddelen op de werkplek (zoals een brailleleesregel) en een doventolk. Voor werknemers zijn vergelijkbare

voorzieningen gericht op re-integratie in de Wet op de loonbelasting 1964 (Wet LB 1964) vrijgesteld voor de loonbelasting. De door het UWV verstrekte vergoedingen en verstrekkingen vallen in de Wet IB 2001 in beginsel onder de regeling voor belastbare periodieke uitkeringen en verstrekkingen (waarbij deze uitkeringen en verstrekkingen alleen ter vergemakkelijking van de heffing als loon uit vroegere dienstbetrekking in de loonbelasting worden betrokken). De regeling voor belastbare periodieke uitkeringen kent geen specifieke vrijstelling voor de hier aan de orde zijnde voorzieningen die zijn gericht op het verbeteren en behouden van de positie van de belastingplichtige op de arbeidsmarkt. Om mogelijke ongewenste en onbedoelde belastingheffing hierover te voorkomen voorziet het nieuwe artikel 3.104, onderdeel p[29], van de Wet IB 2001 daarom in een additionele mogelijkheid tot vrijstelling van dergelijke voorzieningen. Welke specifieke voorzieningen onder deze vrijstelling gaan vallen, zal bij ministeriële regeling worden bepaald. Het zal hierbij in ieder geval om de hiervoor genoemde voorbeelden gaan.

Artikel I, onderdeel C (artikel 3.119e van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Met de wijziging van artikel 3.119e, tweede lid, onderdeel b, van de Wet IB 2001 is geen inhoudelijke wijziging beoogd. Bedoeld is duidelijker aan te geven dat het in dat onderdeel gaat om een aflossingsachterstand die op het toetsmoment in een kalenderjaar is ontstaan en die op het toetsmoment van het daaropvolgende kalenderjaar nog niet is ingehaald, waarbij deze aflossingsachterstand, die inmiddels kan zijn toegenomen, is veroorzaakt door een onbedoelde fout in de betaling of berekening van het aflossingsbedrag. Verder wordt zoals is toegelicht in het algemeen deel van deze memorie voorgesteld de sanctie van artikel 3.119e, vierde en vijfde lid, van de Wet IB 2001 te verzachten. Hiertoe wordt in het vierde lid de passage dat de sanctie geldt voor de resterende periode van de looptijd geschrapt en komt het vijfde lid geheel te vervallen.
Ingevolge artikel XXVII, tweede lid, werkt deze wijziging terug tot en met 1 januari 2013, zijnde de datum van invoering van de aflossingseis binnen de eigenwoningregeling. Deze terugwerkende kracht is nader toegelicht in het algemeen deel van deze memorie.

Artikel I, onderdeel D (artikel 3.119g van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In artikel 3.119g van de Wet IB 2001 is de informatieplicht met betrekking tot eigenwoningschulden bij anderen dan bij aangewezen administratieplichtigen opgenomen. Het verstrekken van informatie op basis van deze bepaling is op grond van artikel 3.119a, eerste lid, onderdeel d, van de Wet IB 2001 voorwaarde om een dergelijke schuld tot de eigenwoningschuld te kunnen rekenen en dus om renteaftrek te kunnen claimen. Zoals in het algemeen deel van deze memorie is aangegeven, wordt het proces van aanleveren van de gevraagde gegevens gewijzigd. Deze gegevens zullen vanaf het belastingjaar 2016 steeds via de aangifte worden uitgevraagd. Hierdoor wordt een groot deel van de bepalingen van genoemd artikel overbodig. Omdat in het herziene artikel 3.119g van de Wet IB 2001 geen expliciet onderscheid meer wordt gemaakt tussen gegevens bij aanvang van de schuld en gegevens bij wijziging van (elementen van) die schuld, zal in artikel 17b van de Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001, waarin de te verstrekken gegevens zijn benoemd, een aanvulling worden opgenomen waarmee duidelijk wordt gemaakt dat ook moet worden aangegeven in hoeverre er een wijziging in

[29] Uitgaande van de aanduiding van de onderdelen zoals die luiden nadat het bij koninklijke boodschap van 5 juni 2015 ingediende voorstel van wet tot wijziging van enkele belastingwetten en enkele andere wetten (Fiscale verzamelwet 2015) (Kamerstukken 34 220) tot wet is verheven en die wet in werking is getreden.

de gegevens heeft plaatsgevonden. Overigens is hetgeen is opgenomen in artikel 17b van de Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001 net als artikel 3.119g van de Wet IB 2001 beperkt tot die gegevens die expliciet van belang zijn voor schulden die zijn aangegaan bij anderen dan bij aangewezen administratieplichtigen. De uitvraag in de aangifte zal zoals ook nu reeds het geval is breder zijn, omdat daarin ook gegevens worden gevraagd die voor het overige van belang zijn voor de vaststelling van de belastbare inkomsten uit eigen woning. De uitvraag van dergelijke gegevens is en blijft gebaseerd op artikel 47 van de AWR.

Artikel I, onderdeel E (artikel 3.137 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Als gevolg van de onderhavige wijziging van artikel 3.137, eerste lid, van de Wet IB 2001 vindt de minimumwaarderingsregel voor de inkomstenbelasting geen toepassing in gevallen van afkoop van een aanspraak op een lijfrente of periodieke uitkeringen, waaronder mede begrepen lijfrentespaarrekeningen en lijfrentebeleggingsrechten. Hiermee wordt tegemoetgekomen aan gevallen waarin de toepassing van de minimumwaarderingsregel tot beleidsmatig niet-gewenste gevolgen voor belastingplichtigen leidt. Hiertoe wordt aan het eerste lid van artikel 3.137 van de Wet IB 2001 een derde volzin toegevoegd, die de toepassing van de minimumwaarderingsregel in geval van afkoop van aanspraken als bedoeld in artikel 3.133, eerste lid, van de Wet IB 2001 buiten werking zet.

Artikel I, onderdeel F (artikel 6.31 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In artikel 6.31 van de Wet IB 2001 is de aftrek van uitgaven voor monumentenpanden opgenomen. Zoals in het algemeen deel van deze memorie is toegelicht wordt deze aftrek als gevolg van een uitspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie (HvJ EU) uitgebreid. Hiertoe wordt in artikel 6.31 van de Wet IB 2001 een nieuw derde lid ingevoegd. Het gaat daarbij om uitgaven voor monumentenpanden die op het grondgebied van een andere lidstaat van de Europese Unie of een andere staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte (EER-staten) zijn gelegen. Aftrek voor een dergelijk monumentenpand komt alleen aan de orde als aan bepaalde voorwaarden is voldaan. Allereerst moet het buitenlandse monumentenpand een element vormen van het Nederlands cultureel erfgoed. Daarnaast zou het buitenlandse monumentenpand voor aanwijzing als beschermd monument op grond van de Monumentenwet 1988 in aanmerking moeten komen als het op Nederlands grondgebied zou zijn gelegen. Of aan deze voorwaarden is voldaan wordt vastgesteld door de Minister van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap (OCW). De belastingplichtige kan hiervoor een aanvraag tot erkenning van het buitenlandse monumentenpand indienen. In een beleidsregel van de Minister van OCW[30] is nader bepaald op welke wijze zo’n aanvraag kan worden ingediend en aan de hand van welke criteria een verzoek om erkenning wordt beoordeeld. Het gaat daarbij onder meer om de wijze waarop de belastingplichtige kan aantonen dat het monumentenpand een element vormt van het Nederlands cultureel erfgoed. De belastinginspecteur volgt onverkort het oordeel van de Minister van OCW. Indien dit oordeel heeft geleid tot de bedoelde erkenning kan voor het betreffende monumentenpand aftrek van uitgaven voor monumentenpanden worden verkregen, mits ook aan de overige voorwaarden van artikel 6.31 van de Wet IB 2001 wordt voldaan. De toets of en in welke mate sprake is van aftrekbare onderhoudskosten is en blijft voorbehouden aan de belastinginspecteur.

[30] Beleidsregel erkenning tot het Nederlands cultureel erfgoed behorende monumenten gelegen buiten Nederland (Stcrt. 2015, 19301).

Artikel I, onderdeel G (artikel 8.9a van de Wet inkomstenbelasting 2001)

De wijziging van artikel 8.9a van de Wet IB 2001 is een gevolg van het vervallen van de keuzeregeling van artikel 2.5 van de Wet IB 2001 en de introductie van de regeling voor kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen per 1 januari 2015. De in artikel 8.9a, eerste lid, laatste volzin, van de Wet IB 2001 genoemde landenkring sluit aan bij de landenkring van de vervallen keuzeregeling en kan vervallen. Omdat dit artikel 8.9a – bij niet-inwoners – slechts van toepassing is op belastingplichtigen die kwalificeren op basis van artikel 7.8 van de Wet IB 2001, geldt indirect al steeds de landenkring van het laatstgenoemde artikel en is in artikel 8.9a van de Wet IB 2001 geen vervangende landenkring nodig.

Artikel I, onderdeel H, en artikel XXII, onderdeel B (artikel 10.bis.11a van de Wet inkomstenbelasting 2001 en hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel APa, van de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001)

In het algemeen deel van deze memorie is toegelicht dat het voor fiscale partners op verzoek mogelijk wordt om zonder feitelijke aanpassing van de begunstiging of gerechtigdheid toch een dubbele vrijstelling te benutten als een van beide partners een uitkering uit een zogenoemde Brede Herwaarderingskapitaalverzekering of kapitaalverzekering eigen woning (KEW) bij leven geniet dan wel een bedrag aan tegoed van een spaarrekening eigen woning (SEW) bij leven of een bedrag aan waarde van een beleggingsrecht eigen woning (BEW) bij leven wordt gedeblokkeerd. Hiertoe dienen het voorgestelde artikel 10bis.11a van de Wet IB 2001 dat ziet op de KEW, de SEW en het BEW en het voorgestelde hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel APa, van de Invoeringswet Wet IB 2001 dat ziet op zogenoemde Brede Herwaarderingskapitaalverzekeringen.
In artikel 10bis.11a, eerste lid, van de Wet IB 2001 wordt bepaald dat een uitkering uit de KEW, een gedeblokkeerd tegoed van een SEW of een gedeblokkeerd tegoed van een BEW bij leven wordt geacht bij de belastingplichtige en zijn partner voor de helft op te komen indien de belastingplichtige en degene die het gehele kalenderjaar zijn fiscale partner is of op grond van artikel 2.17 van de Wet IB 2001 wordt geacht te zijn, hier gezamenlijk in de aangifte om verzoeken. Door het toerekenen van de helft van de uitkering aan de belastingplichtige enerzijds en zijn fiscale partner anderzijds kunnen de belastingplichtige en zijn partner vervolgens ieder voor dat deel hun eigen resterende vrijstelling benutten (rekening houdend met een eventueel in eerdere jaren benut deel). Indien het aan een van de partners toegerekende deel van de uitkering hoger is dan de voor deze partner resterende vrijstelling, wordt het rentebestanddeel dat ziet op dat deel van de uitkering dat hoger is dan de vrijstelling bij die persoon in de heffing betrokken. Een verzoek leidt dus ongeacht de nog beschikbare vrijstellingen steeds tot een gelijke verdeling van de uitkering over de partners. Deze uitwerking is gelijk aan de situatie waarin de partners ieder als (mede-) begunstigde bij leven in de polis waren opgenomen.[31] De regeling is beperkt tot uitkeringen bij leven, aangezien voor een uitkering bij overlijden al een specifieke regeling is opgenomen in artikel 10bis.6, achtste en negende lid, van de Wet IB 2001.
In artikel 10bis.11a, tweede lid, van de Wet IB 2001 wordt bepaald dat het verzoek moet worden gedaan in de aangifte over het jaar waarin de KEW tot uitkering is gekomen, dan wel de SEW of het BEW is gedeblokkeerd. In dat jaar is de belastingheffing over het rentebestanddeel of het rendement begrepen in de uitkering, het tegoed of de waarde immers aan de orde en

[31] En deze begunstiging zou leiden tot het genieten van ieder de helft van de uitkering hetgeen doorgaans het geval is.

ook het al dan niet kunnen benutten van een vrijstelling. Om de maatregel uitvoerbaar te houden, kan niet op het verzoek worden teruggekomen.
In hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel APa, van de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001 wordt een met artikel 10bis.11a van de Wet IB 2001 overeenkomstige bepaling opgenomen die betrekking heeft op zogenoemde Brede Herwaarderingskapitaalverzekeringen. Ook hier is de regeling beperkt tot uitkeringen bij leven, aangezien uitkeringen bij overlijden op grond van artikel 26a van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 vrijwel ongelimiteerd zijn vrijgesteld. Een verzoek bij overlijden is dan ook overbodig.

Artikel II

Artikel II (artikel 31 van de Wet op de loonbelasting 1964)

De wijziging van artikel 31, eerste lid, onderdeel f, van de Wet LB 1964 houdt verband met de in het algemeen deel van deze memorie toegelichte aanscherping van het zogenoemde gebruikelijkheidscriterium in de werkkostenregeling teneinde de mogelijkheden om tariefarbitrage te bestrijden te verbeteren.

Artikel III

Artikel III, onderdeel A (artikel 4 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

In artikel 4 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969) zijn bepaalde werkzaamheden opgenomen die steeds als het drijven van een onderneming worden beschouwd. Met het nieuwe onderdeel c van dat artikel wordt het zijn van medegerechtigde tot het vermogen van een onderneming hieraan toegevoegd. Dit betekent dat bij een commanditair belang in een besloten commanditaire vennootschap met een materiële onderneming, voortaan steeds sprake zal zijn van (het drijven van) een onderneming. Deze wijziging is met name van belang voor lichamen die alleen in de vennootschapsbelastingheffing worden betrokken voor zover zij een onderneming drijven, zoals stichtingen, verenigingen en publiekrechtelijke lichamen.
Het nieuwe onderdeel c houdt verband met de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen. De Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen regelt onder andere dat publiekrechtelijke rechtspersonen belastingplichtig worden voor de vennootschapsbelasting voor zover zij een onderneming drijven. Wat betreft de publiekrechtelijke rechtspersoon de Staat, regelt de genoemde wet dat elk ministerie een gezamenlijke aangifte vennootschapsbelasting dient te doen voor alle ondernemingen van dat ministerie. Uit jurisprudentie kan worden afgeleid dat een commanditair belang in een besloten commanditaire vennootschap dat niet aan een (al overigens bestaande) onderneming van de vennoot kon worden toegerekend, op zichzelf niet tot een onderneming bij de vennoot leidt. Bij een commanditaire deelname door een publiekrechtelijke rechtspersoon kan dit ertoe leiden dat de resultaten van de besloten commanditaire vennootschap in zoverre niet in de vennootschapsbelastingheffing worden betrokken. Het (mogelijke) gebruik van een commanditaire vennootschap door een publiekrechtelijke rechtspersoon om vennootschapsbelastingheffing te voorkomen, is niet wenselijk. Om deze reden wordt nu geregeld dat onder het drijven van een onderneming ook het zijn van medegerechtigde tot het vermogen van een onderneming wordt verstaan.
Omdat met de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen publiekrechtelijke rechtspersonen en stichtingen en verenigingen zoveel

mogelijk gelijk worden behandeld, zal de hiervoor beschreven wijziging ook gaan gelden voor stichtingen en verenigingen.
De stichtingen en verenigingen die volledig worden beheerst door publiekrechtelijke rechtspersonen vallen hiermee ook onder de reikwijdte van de nieuwe bepaling. Opgemerkt wordt dat het van belang is dat het gaat om medegerechtigheid tot het vermogen van een onderneming. Dit betekent dat alleen van het drijven van een onderneming door medegerechtigheid gesproken kan worden, indien in de commanditaire vennootschap een onderneming wordt gedreven.
Indien sprake is van medegerechtigheid tot het vermogen van een onderneming zal een evenredig deel van de vermogensbestanddelen van de onderneming van de commanditaire vennootschap worden toegerekend aan de commanditaire vennoot. Het deel van de vermogensbestanddelen dat evenredig is aan het belang van de commanditaire vennoot komt daardoor op zijn balans te staan.
Genoemd artikel 4, onderdeel c, is niet van toepassing voor zover de medegerechtigde tot het vermogen van de onderneming opkomt uit effectenbezit. Hiermee wordt aangesloten bij de tekst van artikel 17a, onderdeel b, van de Wet Vpb 1969. Voorts is niet van belang of de medegerechtigheid zich uitstrekt tot een eventueel liquidatiesaldo. Hiermee wordt aangesloten bij de tekst van artikel 3.3, tweede lid, van de Wet IB 2001.

Artikel III, onderdelen B en C (artikelen 8e en 8f van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

In de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen is bij amendement van het lid Dijkgraaf[32] een additionele vrijstelling voor bepaalde activiteiten van overheidsondernemingen opgenomen in de artikelen 8e, eerste lid, onderdeel a, onder 3°, en 8f, eerste lid, onderdeel a, van de Wet Vpb 1969. Deze artikelen vinden voor het eerst toepassing met betrekking tot boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2016.
Voornoemd amendement beoogt een vrijstelling te regelen voor activiteiten die door een overheidslichaam op basis van een dienstverleningsovereenkomst voor een ander overheidslichaam worden verricht, indien deze activiteiten bij de dienstafnemer kunnen worden aangemerkt als activiteiten verricht in verband met de uitoefening van een overheidstaak of een publiekrechtelijke bevoegdheid waarmee niet in concurrentie wordt getreden.
Zoals in het memorie van antwoord[33] bij de behandeling van het wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen in de Eerste Kamer is aangegeven, zijn er door de technische vormgeving van bovengenoemde artikelonderdelen zeer specifieke gevallen denkbaar waarin bij een letterlijke uitleg van de wettekst de vrijstelling niet kan worden toegepast op een dienstverleningsovereenkomst als hiervoor bedoeld. Dit zijn gevallen waarin de activiteiten bij de dienstafnemer (als die de dienst zelf zou hebben verricht) buiten aanmerking zouden blijven als gevolg van het ontbreken van een onderneming. Omdat een dergelijke uitkomst in die gevallen niet in lijn is met doel en strekking van het amendement Dijkgraaf, wordt dit door middel van de onderhavige technische wijziging hersteld. Deze wijziging is reeds aangekondigd in voornoemde memorie van antwoord. De activiteit verricht door de dienstverlener zal dus wel steeds een overheidstaak moeten betreffen waarmee niet in concurrentie wordt getreden met private partijen.

[32] Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 11.
[33] Kamerstukken I 2014/15, 34 003, D, blz. 2.

Artikel III, onderdeel D (artikel 8g van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Het ingevolge de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen met ingang van 1 januari 2016 geldende artikel 8g van de Wet Vpb 1969 beoogt te voorzien in een objectieve vrijstelling voor de voordelen die een lichaam behaalt uit activiteiten als bedoeld in het eveneens voor op of na 1 januari 2016 aangevangen boekjaren geldende artikel 6b, eerste lid, van de Wet Vpb 1969. Het gaat dan om (bepaalde) activiteiten verricht als academisch ziekenhuis en om bekostigd onderwijs en onderzoek. Tijdens de parlementaire behandeling van het wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen is de tekst van genoemd artikel 8g bij nota van wijziging[34] enigszins aangepast teneinde tot uitdrukking te brengen dat de objectieve vrijstelling voor de in genoemd artikel 6b, eerste lid, onderdeel a, van de Wet Vpb 1969 bedoelde activiteiten alleen van toepassing is indien het gaat om door een academisch ziekenhuis verrichte activiteiten. Per abuis is hierbij ook de objectieve vrijstelling voor de in genoemd artikel 6b, eerste lid, onderdeel b, van de Wet Vpb 1969 bedoelde activiteiten (onderwijs en onderzoek bekostigd op de in dat onderdeel genoemde wijzen) beperkt tot academische ziekenhuizen. Met de onderhavige wijziging wordt dit hersteld.

Artikel III, onderdelen E en F (opschrift afdeling 2.7 en artikel 14ba van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

In de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen[35] is aangegeven dat een samenvoeging van belastingplichtige publiekrechtelijke rechtspersonen als gevolg van een bestuurlijke herindeling (zoals een samenvoeging van gemeenten), onder voorwaarden, zonder fiscale consequenties moet kunnen plaatsvinden. Hetzelfde geldt indien door een herindeling of herschikking van ministeries een onderneming van de Staat tot een ander ministerie gaat behoren.
Het voornemen bestond om deze fiscale begeleiding van geval tot geval te regelen in de wettelijke regeling waarmee uitvoering wordt gegeven aan de bestuurlijke herindeling of herschikking. Aangezien met name gemeentelijke samenvoegingen en herschikking van (taken van) ministeries regelmatig voorkomen, wordt er bij nader inzien evenwel voor gekozen dit generiek te regelen in de Wet Vpb 1969. Dit draagt bovendien bij aan de rechtszekerheid.
De in het voorgestelde artikel 14ba van de Wet Vpb 1969 opgenomen regeling ziet op samenvoegingen en splitsingen van gemeenten, provincies, waterschappen en ministeries in het kader van een bestuurlijke herindeling of herschikking. Een bestuurlijke herindeling vindt plaats aan de hand van de Wet algemene regels herindeling. De voorgestelde regeling is ook van toepassing op bij die wet geregelde grenscorrecties. Een herindeling van waterschappen gebeurt op basis van de Waterschapswet. Het artikel ziet tevens op de situatie waarin een onderneming in een kader van een herschikking van ministeries overgaat naar een ander ministerie. Deze herschikkingen dienen bij koninklijk besluit te worden geregeld. Op een reguliere overdracht van een onderneming of van vermogensbestanddelen zijn de normale winstbepalingsregels van toepassing.
Genoemd artikel 14ba volgt dezelfde systematiek als de bestaande splitsing- en fusiefaciliteiten in de artikelen 14a en 14b van de Wet Vpb 1969. Genoemd artikel 14ba, eerste lid, van de Wet Vpb 1969 stelt voorop dat de overgang van vermogen van een onderneming in het kader van

[34] Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 7, blz. 1.
[35] Kamerstukken II 2014/15, 34 003, nr. 3, blz. 10.

een bestuurlijke herindeling of herschikking als een overdracht van dat vermogen wordt gezien. Gevolg is dat de overdragende partij over de aldus behaalde fiscale winst vennootschapsbelasting verschuldigd kan zijn. Het eerste lid is niet van toepassing op vermogensbestanddelen die geen onderdeel zijn van de bestuurlijke herindeling of herschikking.
Artikel 14ba, tweede lid, van de Wet Vpb 1969 schept vervolgens de mogelijkheid van fiscale doorschuif. Het tweede lid is alleen van toepassing indien is voldaan aan de in dat lid genoemde voorwaarden. Gelet op de doelstelling van de Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen om een gelijke behandeling tussen publieke en private ondernemingen te realiseren is ervoor gekozen om alle voorwaarden uit de bestaande juridische splitsing- en fusiefaciliteit over te nemen, hoewel de verwachting is dat een aantal van de genoemde situaties (zoals objectvrijstelling of innovatiebox) slechts sporadisch of niet voor zullen komen. De overdragende partij die ophoudt te bestaan en de verkrijgende partij moeten aan alle voorwaarden voldoen. Concreet betekent dit dat als de verkrijgende partij bijvoorbeeld voorwaarts verrekenbare verliezen heeft, het tweede lid niet kan worden toegepast. Het tweede lid kan echter wel worden toegepast indien de overdragende partij recht heeft op verrekening van verliezen (of op andere tegemoetkomingen als bedoeld in het tweede lid), maar deze blijft bestaan. De tegemoetkomingen zijn namelijk subjectgebonden en blijven alsdan na de herindeling of herschikking achter bij de voortbestaande overdragende partij.
Indien aan de voorwaarden van het tweede lid wordt voldaan en de winst buiten aanmerking blijft, treedt de verkrijgende partij in de plaats van de overdragende partij. Deze «indeplaatstreding» heeft dezelfde betekenis als bij de huidige fusie- en splitsingsfaciliteit voor private ondernemingen en houdt onder andere in dat de boekwaarden van de betreffende vermogensbestanddelen door de ontvangende partij worden overgenomen. Hierdoor kunnen eventuele stille reserves later alsnog bij de verkrijgende partij in de heffing worden betrokken. Het is aan de betrokken belastingplichtigen of zij gebruik willen maken van de doorschuifregeling. Het is mogelijk dat zich situaties voordoen waar vermogensbestanddelen die overgaan bij de verkrijger buiten het ondernemingsvermogen vallen. In deze situatie is latere heffing niet verzekerd en is een doorschuif op grond van het tweede lid niet mogelijk.
Indien niet wordt voldaan aan de voorwaarden van artikel 14ba, tweede lid, van de Wet Vpb 1969 is doorschuif zonder afrekening nog mogelijk op grond van het derde lid van dat artikel, door een gezamenlijk verzoek te richten aan de inspecteur. De inspecteur kan dan nadere voorwaarden stellen om de latere heffing en invordering van de belasting te verzekeren. Deze voorwaarden zullen gestoeld zijn op de voorwaarden die zijn ontwikkeld voor de huidige fusie- en splitsingsfaciliteit voor private ondernemingen. Als zodanig zullen, indien nodig, ook de daar ontwikkelde winstsplitsingsregels worden toegepast. Indien slechts een deel van de onderneming waarop artikel 14ba, eerste lid, van de Wet Vpb 1969 van toepassing is, wordt voortgezet, kan de inspecteur een doorschuif zonder afrekening toestaan voor zover de betreffende onderneming door de verkrijgende partij wordt voortgezet.
Ingeval door de bestuurlijke herindeling dan wel herschikking de overdragende partij ophoudt te bestaan dan wel ophoudt belastingplichtig te zijn, zouden de nog te verrekenen verliezen van deze partij vervallen dan wel niet meer (effectief) verrekenbaar zijn. Op verzoek kan in die situaties worden toegestaan dat de verliezen van de overdrager worden meegegeven aan verkrijger. Hierbij wordt aangesloten bij de thans geldende goedkeuringen met betrekking tot juridische fusie en splitsing en bedrijfsfusie.

Artikel III, onderdeel G (artikelen 29b tot en met 29h van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

In de brief van 2 juni 2015[36] is aangekondigd dat de uitkomst van actiepunt 13 van het OESO-project Base Erosion and Profit Shifting (BEPS-project) in opdracht van de G20 wordt geïmplementeerd voor boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2016. Voor de achtergrond hiervan zij verwezen naar het algemeen deel van deze memorie. In dat kader wordt een nieuw hoofdstuk VIIa, met als opschrift «Aanvullende documentatieverplichtingen verrekenprijzen» en bestaande uit de artikelen 29b tot en met 29h, ingevoegd in de Wet Vpb 1969. De genoemde artikelen worden hierna per artikel toegelicht.

Artikel 29b van de Wet Vpb 1969

In artikel 29b van de Wet Vpb 1969 wordt eerst, voor de toepassing van dit nieuwe hoofdstuk, de betekenis van enkele relevante begrippen omschreven. Daarbij wordt aangesloten bij de «Article 1 Definitions» van «Model Legislation Related to Country-by-Country Reporting», zoals opgenomen in het in 2015 door de OESO opgestelde implementatiepakket («Country-by-Country Reporting Implementation Package») (hierna: CbC-Model). Het gaat hierbij om de volgende termen, waarbij voor de duidelijkheid de Engelse term naast de Nederlandse term is gezet:
a. Group – groep;
b. MNE Group – multinationale groep;
c. Constituent Entity – groepsentiteit;
d. Reporting Entity – rapporterende entiteit;
e. Ultimate Parent Entity – uiteindelijkemoederentiteit;
f. Surrogate Parent Entity – surrogaatmoederentiteit;
g. Fiscal Year – verslagjaar;
h. Consolidated Financial Statements – geconsolideerde jaarrekening;
i. Systemic Failure – systematische nalatigheid.

De in het CbC-Model opgenomen term «Excluded MNE Group», vrijgestelde multinationale groep, wordt niet als zodanig gedefinieerd, maar in plaats daarvan wordt de vrijstelling voor het verstrekken van het landenrapport opgenomen in artikel 29c, vijfde lid, van de Wet Vpb 1969. Ook de in het CbC-Model opgenomen termen «Reporting Fiscal Year» (te rapporteren jaar), «Qualifying Competent Authority Agreement» (overeenkomst tussen bevoegde autoriteiten) en «International Agreement» (internationale overeenkomst) worden in artikel 29b van de Wet Vpb 1969 niet als zodanig omschreven. In plaats daarvan wordt de materiële inhoud van de desbetreffende bepalingen uit het CbC-model verwerkt in de diverse artikelen in dit hoofdstuk waarbij deze termen van belang zijn. Hiermee is geen inhoudelijke afwijking beoogd.
Bij het in hoofdstuk VIIa gehanteerde begrip «fiscaal is gevestigd» of «fiscaal inwoner» gaat het verder om een lichaam dat zowel op basis van de nationale wetgeving van het betreffende land als voor de toepassing van het relevante belastingverdrag als inwoner van dat land wordt aangemerkt.

Artikel 29c van de Wet Vpb 1969

In artikel 29c van de Wet Vpb 1969 wordt, als onderdeel van de nieuwe documentatieverplichtingen, de verplichting opgenomen tot het verstrekken van een landenrapport. Conform «Article 5 Time for filing» van het CbC-Model dient deze verstrekking binnen twaalf maanden na de laatste dag van een verslagjaar te geschieden. Artikel 29c van de Wet Vpb

[36] Kamerstukken II 2014/15, 25 087, nr. 102, blz. 7.

1969 sluit verder aan bij «Article 2 Filing Obligation» van het CbC-Model.
In artikel 29c, eerste lid, van de Wet Vpb 1969 wordt allereerst beschreven voor wie deze documentatieverplichting geldt. De hoofdregel is dat de uiteindelijkemoederentiteit van een multinationale groep, welke entiteit haar fiscale vestigingsplaats in Nederland heeft, het landenrapport aan de inspecteur verstrekt. De inhoud en de vormgeving van het landenrapport wordt geregeld in artikel 29e van de Wet Vpb 1969 en de daarbij behorende ministeriële regeling. Een uiteindelijkemoederentiteit heeft voornoemde verplichting alleen indien er sprake is van een totale geconsolideerde groepsopbrengst van ten minste € 750.000.000 (zie artikel 29c, vijfde lid, van de Wet Vpb 1969). Het landenrapport wordt ingediend over de desbetreffende jaarlijkse verslagleggingsperiode waarover de entiteit haar jaarrekening opmaakt. Het aan de inspecteur verstrekte landenrapport wordt vervolgens automatisch uitgewisseld met staten waarmee Nederland een overeenkomst heeft die voorziet in een dergelijke uitwisseling. Het kan daarbij om een bilaterale of een multilaterale overeenkomst gaan (tussen de bevoegde autoriteiten van de staten).
In artikel 29c, tweede lid, van de Wet Vpb 1969 wordt geregeld dat de verplichting tot het aanleveren van het landenrapport in bepaalde situaties berust bij een in Nederland gevestigde groepsentiteit die niet als de uiteindelijkemoederentiteit kan worden aangemerkt. De eerste situatie betreft de situatie waarin de uiteindelijkemoederentiteit van de multinationale groep niet verplicht is een landenrapport in te dienen in de staat waarvan zij fiscaal inwoner is. In deze situatie zal er geen automatische informatie-uitwisseling plaatsvinden tussen de Nederlandse en de buitenlandse belastingadministratie en zal de Nederlandse Belastingdienst niet kunnen beschikken over het landenrapport. De tweede situatie heeft betrekking op de situatie waarin weliswaar het landenrapport aan de buitenlandse autoriteiten wordt aangeleverd, maar dit niet met Nederland wordt uitgewisseld doordat er geen overeenkomst tussen bevoegde autoriteiten van kracht is die hierin voorziet. De derde situatie ziet op de situatie waarin er sprake is van een systematische nalatigheid van de andere staat bij het uitwisselen van de landenrapporten. Dit houdt in dat er weliswaar een overeenkomst inzake uitwisseling met Nederland van kracht is, maar dat – om andere redenen dan die welke in overeenstemming zijn met de bepalingen van die overeenkomst – de informatie-uitwisseling is opgeschort. Het kan ook zijn dat de andere staat anderszins stelselmatig nalaat om aan Nederland automatisch de landenrapporten te verstrekken die die staat in zijn bezit heeft en die multinationale groepen betreffen met groepsentiteiten in Nederland. Is er sprake van een van deze drie situaties, dan is vereist dat het landenrapport wordt aangeleverd door een Nederlandse groepsentiteit. In de praktijk zal dit vaak betekenen dat de Nederlandse groepsentiteit een al aanwezig landenrapport opvraagt binnen de multinationale groep.
In aanvulling op het genoemde tweede lid, wordt in artikel 29c, derde lid, van de Wet Vpb 1969 bepaald dat, indien er meerdere groepsentiteiten fiscaal inwoner van Nederland zijn, door de multinationale groep een groepsentiteit kan worden aangewezen om het landenrapport aan te leveren. Daarbij wordt derhalve vanuit de multinationale groep aangegeven welke groepsentiteit de indiening van het landenrapport, inclusief de berichtgeving aan de inspecteur daarover, verzorgt.
In artikel 29c, vierde lid, van de Wet Vpb 1969 wordt een regeling opgenomen voor de situatie dat sprake is van een surrogaatmoederentiteit in het buitenland. Een surrogaatmoederentiteit is, kort gezegd, een groepsentiteit binnen de multinationale groep die, wat betreft de indiening van het landenrapport, optreedt in de plaats van de uiteindelijkemoederentiteit. Als een in een andere staat gevestigde groepsentiteit als surrogaatmoederentiteit optreedt, en dus het landenrapport aan de fiscale autoriteiten aldaar verstrekt, vervalt voor de in Nederland

gevestigde groepsentiteiten de hiervoor beschreven verplichting tot het aanleveren van het landenrapport op basis van artikel 29c, tweede en derde lid, van de Wet Vpb 1969. Hierbij geldt wel de voorwaarde dat in de staat waarin de surrogaatmoederentiteit is gevestigd, tevens de verplichting geldt tot het aanleveren van een landenrapport. Daarnaast moet tussen de staat waar de surrogaatmoederentiteit fiscaal inwoner is en Nederland, uiterlijk op het voor het indienen van het landenrapport geldende tijdstip, een overeenkomst van kracht zijn die voorziet in de automatische uitwisseling van landenrapporten. Voorts dient genoemde staat door de aldaar gevestigde groepsentiteit in kennis te zijn gesteld van het feit dat die groepsentiteit de surrogaatmoederentiteit is, en moet de Nederlandse inspecteur worden bericht over de identiteit en de fiscale vestigingsplaats van de rapporterende entiteit. Ten slotte is vereist dat de desbetreffende staat de Nederlandse inspecteur niet in kennis heeft gesteld van een systematische nalatigheid (en mag deze niet systematisch nalatig zijn in het uitwisselen van de landenrapporten). Indien aan deze voorwaarden wordt voldaan, vervalt dus de documentatieverplichting inzake het landenrapport voor de groepsentiteiten die fiscaal inwoner van Nederland zijn.
In artikel 29c, vijfde lid, van de Wet Vpb 1969 is de vrijstelling voor het verstrekken van het landenrapport opgenomen voor groepsentiteiten van een multinationale groep die in het verslagjaar onmiddellijk voorafgaande aan het verslagjaar waarop het landenrapport betrekking zou hebben, minder dan € 750.000.000 aan geconsolideerde groepsopbrengsten heeft behaald. In het algemeen zal dat tot uiting komen in de geconsolideerde jaarrekening van die groep over het voorafgaande verslagjaar.

Artikel 29d van de Wet Vpb 1969

In artikel 29d van de Wet Vpb 1969 – dat aansluit bij «Article 3 Notification» van het CbC-Model – wordt een notificatieplicht geregeld. Het eerste lid bepaalt dat een notificatieplicht geldt voor de in Nederland gevestigde groepsentiteit die wordt aangemerkt als de uiteindelijkemoederentiteit dan wel de surrogaatmoederentiteit. Is dit het geval, dan dient de inspecteur een notificatie hiervan te ontvangen uiterlijk op de laatste dag van het verslagjaar van de multinationale groep waartoe de entiteit behoort. Door middel van die notificatie weet de inspecteur dat hij de aangeleverde landenrapporten moet gaan uitwisselen met de andere betrokken staten.
Wordt een in Nederland gevestigde groepsentiteit niet aangemerkt als de uiteindelijkemoederentiteit dan wel de surrogaatmoederentiteit, dan bepaalt het tweede lid dat de groepsentiteit de inspecteur – uiterlijk op de laatste dag van het verslagjaar van de multinationale groep waartoe de entiteit behoort – dient te berichten over welke groepsentiteit binnen de multinationale groep wel de rapporterende entiteit is en wat daarvan de fiscale vestigingsplaats is. De notificatieplicht geldt in beginsel dus voor alle groepsentiteiten. Indien er sprake is van een fiscale eenheid voor de heffing van vennootschapsbelasting, mag op praktische gronden worden volstaan met een notificatie door bijvoorbeeld de moedermaatschappij van de fiscale eenheid.

Artikel 29e van de Wet Vpb 1969

Artikel 29e van de Wet Vpb 1969 sluit aan bij «Article 4 Country-by-Country Report» van het CbC-Model en bevat een algemene bepaling voor de vorm en de inhoud van het landenrapport. In het eerste lid wordt een opsomming gegeven van de informatie die het landenrapport dient te bevatten. Het gaat voornamelijk om de wereldwijde winstverdeling van de multinationale groep alsmede de betaalde winstbelastingen (inclusief bronbelastingen) in landen waarin de multinationale groep actief is.

In het tweede lid wordt bepaald dat bij ministeriële regeling nadere regels kunnen worden gesteld over de vorm en de inhoud van het landenrapport, waaronder regels over de bij het opmaken van het landenrapport te gebruiken definities en richtlijnen. Daarbij wordt aangesloten bij bijlage III bij hoofdstuk V van het OESO-rapport «Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting».
Zoals ook in paragraaf D.6, Language, van het OESO-rapport «Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting» is aangegeven, kan het vereiste om documentatie in de lokale taal – lees: het Nederlands – aan te leveren een complicerende factor zijn voor wat betreft tijd en kosten die gemoeid zijn met het vertalen van documenten ten behoeve van het naleven van verrekenprijsgedragsregels. Landen worden dan ook aangemoedigd om toe te staan dat verrekenprijsdocumentatie mag worden ingediend in veelgebruikte talen, waar dit niet bezwaarlijk is. In lijn hiermee wordt in artikel 29e, tweede lid, van de Wet Vpb 1969 geregeld dat het landenrapport in de Nederlandse of in de Engelse taal mag worden opgesteld. In samenhang hiermee wordt in artikel 29g, eerste lid, van de Wet Vpb 1969 verder bepaald dat ook het groepsdossier en het lokale dossier in de Nederlandse of in de Engelse taal mogen worden opgesteld.

Artikel 29f van de Wet Vpb 1969

Artikel 29f van de Wet Vpb 1969 sluit aan bij het eerste lid van «Article 6 Use and Confidentiality of Country-by-Country Report Information» van het CbC-Model, waarin wordt aangegeven waarvoor het landenrapport door de inspecteur wordt gebruikt. Dat betreft het beoordelen van substantiële verrekenprijsrisico's en van andere risico's voor Nederland die verband houden met uitholling van de belastinggrondslag en winstverschuivingen, daaronder begrepen het risico van het niet naleven van de van toepassing zijnde verrekenprijsregels door leden van de multinationale groep. In voorkomende gevallen kan het landenrapport ook worden gebruikt voor het maken van economische en statistische analyses. Een aanpassing van verrekenprijzen door de inspecteur wordt niet gebaseerd op het landenrapport.
Het tweede lid van «Article 6 Use and Confidentiality of Country-by-Country Report Information» van het CbC-Model inzake de vertrouwelijkheid van de informatie uit het landenrapport wordt reeds gedekt door de bestaande geheimhoudingsplicht van artikel 67 van de AWR en artikel 28 van de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen.

Artikel 29g van de Wet Vpb 1969

In artikel 29g van de Wet Vpb 1969 wordt geregeld dat een groepsentiteit die belastingplichtig is in Nederland, binnen de termijn gesteld voor het indienen van haar aangifte voor de heffing van vennootschapsbelasting, een groepsdossier en een lokaal dossier in haar administratie moet opnemen inzake het jaar waarop de aangifte betrekking heeft. Mede door het tot de administratie (gaan) behoren van het groepsdossier en het lokale dossier zijn daarop diverse bepalingen uit de AWR van toepassing. Op basis van artikel 47 van de AWR is genoemde groepsentiteit ook gehouden desgevraagd het groepsdossier en het lokale dossier aan de inspecteur te verstrekken.
Zoals hiervoor bij de toelichting op artikel 29e van de Wet Vpb 1969 is aangegeven, wordt in artikel 29g, eerste lid, van de Wet Vpb 1969 verder bepaald dat het groepsdossier en het lokale dossier in de Nederlandse of in de Engelse taal mogen worden opgesteld.
Artikel 29g, tweede lid, van de Wet Vpb 1969 regelt wat het groepsdossier dient te bevatten. Het groepsdossier behoort een overzicht te geven van

de onderneming van de multinationale groep, inclusief de aard van haar bedrijfsactiviteiten, haar algehele verrekenprijsgedragslijn en haar wereldwijde allocatie van inkomen en economische activiteiten, dit om belastingadministraties te ondersteunen bij de beoordeling van de aanwezigheid van een substantieel verrekenprijsrisico. Het groepsdossier betreft onder meer de informatie inzake de organisatiestructuur, de beschrijving van de bedrijfsactiviteiten, de immateriële zaken, de financiële activiteiten binnen de groep, alsmede de financiële en belastingpositie van de multinationale groep. Het groepsdossier bevat ook lijsten van belangrijke overeenkomsten, immateriële zaken en transacties. Bij ministeriële regeling worden nadere regels gesteld over de vorm en inhoud van het groepsdossier. Daarbij wordt aangesloten bij bijlage I bij hoofdstuk V van het OESO-rapport «Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting».
In artikel 29g, derde lid, van de Wet Vpb 1969 wordt geregeld welke informatie in het lokale dossier moet zijn opgenomen. Het lokale dossier dient informatie te bevatten die relevant is voor de verrekenprijsanalyse met betrekking tot transacties tussen een belastingplichtige en een gelieerd lichaam in een andere staat en die helpt te onderbouwen dat aan artikel 8b van de Wet Vpb 1969 wordt voldaan alsmede informatie die de zakelijke winstallocatie aan vaste inrichtingen onderbouwt. De informatie omvat mede de relevante financiële informatie met betrekking tot die specifieke transacties, een vergelijkbaarheidsanalyse, alsmede de selectie en toepassing van de meest geschikte verrekenprijsmethode. Wanneer aan een vereiste tot het opnemen van informatie in het lokale dossier kan worden voldaan door een specifieke kruisverwijzing naar informatie in het groepsdossier, is zo'n kruisverwijzing voldoende. De documentatie dient derhalve de gehanteerde prijzen te onderbouwen. Op basis van de informatie kan de Belastingdienst beter controleren of aan artikel 8b van de Wet Vpb 1969 wordt voldaan. Bij ministeriële regeling worden nadere regels gesteld over de vorm en inhoud van het lokale dossier. Daarbij wordt aangesloten bij bijlage II bij hoofdstuk V van het OESO-rapport «Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting».
De verplichtingen aangaande het groepsdossier en het lokale dossier, bedoeld in het eerste lid, gelden voor een multinationale groep die, in het verslagjaar dat onmiddellijk voorafgaat aan het jaar waarop de aangifte betrekking heeft, een totaal van ten minste € 50.000.000 aan geconsolideerde groepsopbrengsten heeft behaald. In het algemeen zal dat tot uiting komen in de geconsolideerde jaarrekening van die groep inzake het voorafgaande verslagjaar.

Artikel 29h van de Wet Vpb 1969

Zoals hiervoor al is aangegeven, sluit hoofdstuk VIIa van de Wet Vpb 1969 aan bij de systematiek van de modelwetgeving van de OESO. Deze modelwetgeving bevat geen bepalingen aangaande op te leggen sancties indien de rapporterende entiteit niet voldoet aan de rapporteringsvereisten voor het landenrapport. Er wordt aangenomen dat rechtsgebieden (staten) hun bestaande sanctieregeling inzake documentatie over verrekenprijzen zullen willen uitbreiden tot de verplichting om een landenrapport te verstrekken (zie «Article 7 Penalties» van het CbC-Model). De verplichting om een landenrapport in te dienen wordt opgenomen in artikel 29c van de Wet Vpb 1969. Deze verplichting omvat zowel de verplichting om een landenrapport in te dienen dat voldoet aan de bij of krachtens artikel 29e van de Wet Vpb 1969 gestelde vereisten als de verplichting om dit binnen de in artikel 29c, eerste lid, van de Wet Vpb 1969 aangegeven termijn te doen.
In Nederland behoort de documentatie over verrekenprijzen tot de administratie (zie artikel 8b, derde lid, van de Wet Vpb 1969). Het niet

voeren van een administratie volgens de daaraan bij of krachtens de belastingwet te stellen eisen is een strafbaar feit. Conform de aanname in «Article 7 Penalties» van het CbC-Model stelt het kabinet daarom voor om het niet voldoen aan de verplichtingen van artikel 29c van de Wet Vpb 1969 in ieder geval aan te merken als een strafbaar feit. Daartoe verklaart artikel 29h, derde lid, van de Wet Vpb 1969 hoofdstuk IX van de AWR van overeenkomstige toepassing. Dit betekent dat indien sprake is van een strafrechtelijke overtreding de betrokkene wordt gestraft met hechtenis van ten hoogste zes maanden of een geldboete van de derde categorie, bedoeld in artikel 23, vierde lid, van het Wetboek van Strafrecht (sinds 1 januari 2014: € 8.100). Gebeurt het niet-nakomen opzettelijk, dan is sprake van een misdrijf, waarop naast een geldboete van de vierde categorie, bedoeld in artikel 23, vierde lid, van het Wetboek van Strafrecht, een gevangenisstraf van ten hoogste vier jaren staat. De overeenkomstige toepassing van hoofdstuk IX van de AWR kent één uitzondering. Bij het opzettelijk niet-nakomen van fiscale verplichtingen geldt namelijk het zogenoemde strekkingsvereiste (zie artikel 69 van de AWR). Het niet-nakomen van de verplichtingen van artikel 29c van de Wet Vpb 1969 hoeft echter niet tot een fiscaal nadeel voor Nederland te leiden. Daarom wordt bepaald dat bij de overeenkomstige toepassing van artikel 69 van de AWR het strekkingsvereiste niet van overeenkomstige toepassing is. Bij het ontbreken van een fiscaal nadeel is voorts voor een eventuele geldboete alleen het maximum van artikel 23, vierde lid, van het Wetboek van Strafrecht bepalend.
Voor de volledigheid wordt nog opgemerkt dat de thans voorgestelde strafbaarstelling uitsluitend het landenrapport betreft. Het groepsdossier en het lokale dossier behoren op grond van artikel 29g van de Wet Vpb 1969 tot de administratie. Het niet-nakomen van de verplichtingen daaromtrent is daarom reeds strafbaar op grond van de bestaande sanctieregeling.
Het kabinet meent met betrekking tot het niet-nakomen van de verplichtingen inzake het landenrapport niet te kunnen volstaan met strafbaarstelling. Voorop staat dat het tijdig indienen van een deugdelijk landenrapport cruciaal is voor het bereiken van de doelstellingen van actiepunt 13 van het BEPS-project, waaraan Nederland zich heeft gecommitteerd. Een doeltreffende handhaving moet dan ook gewaarborgd zijn. Strafvervolging wordt echter in het algemeen gereserveerd voor de meest ernstige gevallen en zal daarom niet altijd worden ingesteld, te meer daar het Openbaar Ministerie een beperkte capaciteit heeft. Daarbij komt dat het niet-nakomen van verwante of vergelijkbare verplichtingen strafbaar én beboetbaar is. Dat het niet-voeren van een administratie volgens de daaraan bij of krachtens de belastingwet te stellen eisen een strafbaar feit is, is al eerder aangegeven. Gebreken in de administratie kunnen echter – naast het processuele gevolg van omkering van de bewijslast – ook leiden tot correctie van de aangegeven winst waarbij een vergrijpboete kan worden opgelegd. Ook is een parallel te trekken tussen het landenrapport en andere gegevens die moeten worden verstrekt ten behoeve van de (automatische) internationale gegevensuitwisseling. Op het niet-nakomen van de verplichtingen gegevens te verstrekken ten behoeve van de internationale gegevensuitwisseling staat zowel een strafrechtelijke als een bestuursrechtelijke sanctie, welke sancties in dit wetsvoorstel worden aangevuld en geharmoniseerd. Dit alles overziende, stelt het kabinet voor om op het opzettelijk of grof schuldig niet-nakomen van de verplichtingen van artikel 29c van de Wet Vpb 1969 tevens een bestuursrechtelijke boete te stellen.
De voorgestelde bestuurlijke boete op het opzettelijk of grof schuldig niet-nakomen van de verplichtingen inzake het landenrapport wordt opgenomen in artikel 29h, eerste lid, van de Wet Vpb 1969. Voor de hoogte is aangesloten bij de geldboete bij strafvervolging wegens het opzettelijk niet-voeren van een administratie volgens de daaraan bij of

krachtens de belastingwet te stellen eisen en de in dit wetsvoorstel opgenomen bestuurlijke boete bij het niet-nakomen van de verplichtingen ten behoeve van de internationale gegevensuitwisseling. De termijn voor het opleggen van de voorgestelde bestuurlijke boete stemt overeen met de termijn die bij andere fiscale vergrijpboetes gebruikelijk is, namelijk vijf jaar in dit geval te rekenen vanaf het einde van het kalenderjaar waarin de verplichting is ontstaan. Die verplichting ontstaat op grond van artikel 29c, eerste lid, van de Wet Vpb 1969 binnen twaalf maanden na de laatste dag van het desbetreffende verslagjaar. Voor het overige zijn uiteraard de bepalingen van de titels 5.1 (deels) en 5.4 (geheel) van de Algemene wet bestuursrecht (Awb) en van hoofdstuk VIIIA, afdeling 2, van de AWR op deze bestuurlijke boete van toepassing.

Artikel IV

Artikel IV (artikel 3a van de Wet op de dividendbelasting 1965)

Artikel 3a van de Wet op de dividendbelasting 1965 (Wet DB 1965) bevat regels voor de vaststelling van de hoogte van het gestorte kapitaal bij een aandelenruil, een juridische splitsing en een juridische fusie. Genoemd artikel 3a heeft als doel te voorkomen dat als gevolg van een fusie of splitsing de dividendbelastingclaim op de nog niet uitgekeerde winstreserves verloren gaat. Daartoe regelt dit artikel dat ter zake van de uitgereikte of toegekende aandelen slechts als fiscaal erkend kapitaal wordt aangemerkt het gestorte kapitaal op de vóór de fusie of splitsing aanwezige aandelen. Voor zover de waarde in het economische verkeer van wat ter zake van de uitreiking of toekenning van aandelen is ingebracht, hoger is dan het oorspronkelijk gestorte kapitaal, is sprake van fiscaal niet-erkend kapitaal.
Voor een grensoverschrijdende aandelenruil kent artikel 3a, eerste lid, van de Wet DB 1965 een afwijkende regeling (step up), waardoor geen Nederlandse dividendbelastingclaim op bestaande buitenlandse winstreserves ontstaat (waar deze voor de aandelenruil ook al niet bestond). Het gaat hierbij om een grensoverschrijdende aandelenruil waarbij de aandelen in een in het buitenland gevestigde vennootschap worden ingebracht in een Nederlandse vennootschap tegen uitreiking van aandelen. Door deze bepaling wordt bij een grensoverschrijdende aandelenruil als fiscaal erkend kapitaal van de nieuwe aandelen niet aangemerkt het gestorte kapitaal op de oude aandelen, maar wordt de waarde in het economische verkeer van de ingebrachte aandelen ten tijde van de storting in aanmerking genomen.
Voor een grensoverschrijdende juridische fusie is hier nog niet in voorzien. Grensoverschrijdend juridisch fuseren is mogelijk sinds de implementatie van Richtlijn 2005/56/EG.[37] Uit de praktijk blijkt dat hierdoor in voorkomende gevallen bij een grensoverschrijdende juridische fusie een dividendbelastingclaim op buitenlandse winstreserves kan ontstaan. Het gaat dan om een grensoverschrijdende juridische fusie waarbij de verdwijnende rechtspersoon in het buitenland is gevestigd. Voorgesteld wordt om voor deze situaties het gestorte kapitaal te stellen op de waarde in het economische verkeer van het vermogen dat als gevolg van een juridische fusie overgaat op de verkrijgende rechtspersoon in Nederland, behoudens voor zover dat vermogen bestaat uit aandelen in een in Nederland gevestigde vennootschap. Hiermee wordt voorkomen dat een dividendbelastingclaim op bestaande buitenlandse winstreserves ontstaat. Voor zover tot het vermogen dat overgaat aandelen in een in Nederland gevestigde vennootschap behoren, is het voorkomen van een belastingclaim op buitenlandse winstreserves echter niet aan de orde. Om

[37] Richtlijn 2005/56/EG van 26 oktober 2005 betreffende grensoverschrijdende fusies van kapitaalvennootschappen (PbEU 2005, L 310).

die reden wordt, voor zover het vermogen dat overgaat bestaat uit dergelijke aandelen, alleen het gestorte kapitaal op die aandelen doorgeschoven. Op deze Nederlandse aandelen rust al een Nederlandse dividendbelastingclaim die anders verloren zou gaan.
Anders dan een grensoverschrijdende juridische fusie is een grensoverschrijdende splitsing in Nederland civielrechtelijk niet geregeld. Het valt echter niet uit te sluiten dat dit wel mogelijk is op grond van het civiele recht van een ander land. Ingeval de splitsende rechtspersoon niet in Nederland is gevestigd, wordt ook voor deze situatie voorgesteld om het gestorte kapitaal te stellen op de waarde in het economische verkeer van het vermogen dat als gevolg van de splitsing overgaat op de verkrijgende rechtspersoon in Nederland, behoudens voor zover dat vermogen bestaat uit aandelen in een in Nederland gevestigde vennootschap. Ook hier wordt dan voorkomen dat een dividendbelastingclaim op bestaande buitenlandse winstreserves ontstaat.
Van de gelegenheid wordt gebruikgemaakt om artikel 3a van de Wet DB 1965 wetstechnisch overzichtelijker vorm te geven. Het nieuwe eerste lid heeft daarbij betrekking op de aandelenruil en het nieuwe tweede lid op de splitsing (afsplitsing en zuivere splitsing). In het nieuwe tweede lid is voor de grensoverschrijdende splitsing verder de hiervoor al genoemde step up opgenomen, die is ontleend aan de step up zoals geregeld bij de aandelenruil. In dat tweede lid wordt in dit kader geregeld dat bij een grensoverschrijdende splitsing het gestorte kapitaal wordt gesteld op de waarde in het economische verkeer van het vermogen dat als gevolg van de splitsing overgaat op de verkrijgende rechtspersoon behoudens voor zover dat vermogen bestaat uit aandelen in een in Nederland gevestigde vennootschap. Indien sprake is van het in overwegende mate van ontgaan of uitstellen van belastingheffing, wordt de waarde van het gestorte kapitaal op de door de verkrijgende rechtspersoon in het kader van de splitsing toegekende aandelen gesteld op de waarde van het gestorte kapitaal op de aandelen in de verdwijnende rechtspersoon.
Het nieuwe derde lid is gelijk aan het huidige vijfde lid.
Net als het huidige vierde lid, heeft het nieuwe vierde lid betrekking op binnenlandse splitsingen en creëert dit voor de situatie waarin het splitsende lichaam in Nederland is gevestigd en de splitsing in overwegende mate is gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing, een heffingsmoment. Bij toepassing van het vierde lid wordt de splitsing als een winstuitdeling door de splitsende rechtspersoon aangemerkt.
Het nieuwe vijfde lid heeft betrekking op de juridische fusie. In het vijfde lid is verder voor grensoverschrijdende juridische fusies een step up opgenomen, die ontleend is aan de step up zoals geregeld bij de aandelenruil. Ingeval de verdwijnende rechtspersoon niet in Nederland is gevestigd, wordt als gestort kapitaal aangemerkt de waarde in het economische verkeer van het vermogen dat als gevolg van de fusie overgaat op de verkrijgende rechtspersoon behoudens voor zover dat vermogen bestaat uit aandelen in een in Nederland gevestigde vennootschap, tenzij de fusie in overwegende mate is gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing.
Het nieuwe zesde lid bepaalt wanneer een aandelenruil, een splitsing of een fusie wordt geacht in overwegende mate te zijn gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing. Daarbij wordt voor splitsingen nader omschreven wanneer zakelijke overwegingen niet aanwezig worden geacht. Deze laatste omschrijving is ontleend aan het huidige vierde lid.
Het nieuwe zevende lid regelt de mogelijkheid tot het vragen van zekerheid vooraf over de vraag of sprake is van het in overwegende mate van ontgaan of uitstellen van belastingheffing.

Artikel V

Artikel V (artikel 1 van de Natuurschoonwet 1928)

De Natuurschoonwet 1928 voorziet bij rangschikking van een landgoed in fiscale voordelen op het gebied van de erf- en schenkbelasting en de overdrachtsbelasting; de fiscale voordelen in de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting zijn in de betreffende wetten zelf opgenomen. In het Rangschikkingsbesluit Natuurschoonwet 1928 staat aan welke voorwaarden een landgoed moet voldoen om te kunnen worden aangemerkt als een landgoed in de zin van de Natuurschoonwet 1928. In artikel 1, eerste lid, onderdeel a, van de Natuurschoonwet 1928 is een omschrijving van het begrip «landgoed» opgenomen die aansluit bij in Nederland gelegen onroerende zaken. Zoals in het algemeen deel van deze memorie is toegelicht wordt deze begripsomschrijving van een landgoed naar aanleiding van een uitspraak van het HvJ EU van 18 december 2014 in zaak C-133/13 (Q) uitgebreid tot buiten Nederland gelegen onroerende zaken, onder toevoeging van een extra voorwaarde voor deze laatste categorie. Overeenkomstig genoemde uitspraak worden voortaan ook onroerende zaken die buiten Nederland zijn gelegen en een element vormen van het Nederlands cultureel erfgoed onder het begrip gevat. Ten aanzien van dergelijke buiten Nederland gelegen onroerende zaken zullen in het Rangschikkingsbesluit Natuurschoonwet 1928 nadere eisen worden opgenomen waaraan deze onroerende zaken moeten voldoen om in aanmerking te komen voor rangschikking. Deze nadere eisen ter bepaling of een landgoed onderdeel vormt van het Nederlands cultureel erfgoed zullen van vergelijkbare strekking zijn als dat is verwoord in het gezamenlijk met de Staatssecretaris van Economische Zaken[38] uitgebrachte beleidsbesluit, waarin vooruitlopend op wetgeving de begripsverruiming en nadere criteria zijn opgenomen. Ook onderhavige wetswijziging van artikel 1 van de Natuurschoonwet 1928 vindt plaats in overeenstemming met de Staatssecretaris van Economische Zaken. Zoals in het algemeen deel van deze memorie is toegelicht, zal deze wijziging op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip in werking treden. Tot die tijd is het goedkeurende beleidsbesluit van kracht. Aangezien de Natuurschoonwet 1928 een fiscale faciliteit voor de schenk- en erfbelasting bevat, en erfenissen blijkens de nomenclatuur van Richtlijn 88/361[39] vallen onder het begrip «persoonlijk kapitaalverkeer» kan geen beroep worden gedaan op de standstillbepaling van artikel 64, eerste lid, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VWEU). Genoemd artikel 64, eerste lid, ziet immers niet op persoonlijk kapitaalverkeer. Daarmee moet de mogelijkheid dat een landgoed buiten Nederland wordt aangemerkt als landgoed in de zin van de Natuurschoonwet 1928 ook tot derde landen worden uitgebreid. Op grond van de arresten Etablissements Rimbaud en «Emerging Markets Series»[40] is deze uitbreiding beperkt tot EER-staten en derde landen waarmee een verdrag is afgesloten met expliciete bepalingen omtrent de benodigde informatie-uitwisseling.

---

[38] Besluit van de Staatssecretaris van Economische Zaken en de Staatssecretaris van Financiën van 8 september 2015, nr. BLBK2015/1196M (Stcrt. 2015, 29749).

[39] Richtlijn 1988/361/EEG van de Raad van 24 juni 1988 voor de uitvoering van artikel 67 van het Verdrag (PbEG 1988 L178).

[40] Arrest van 28 oktober 2010 in de zaak C-72/09, Etablissements Rimbaud, ECLI:EU:C:2010:645, punt 40 en arrest van 10 april 2014 in de zaak C-190/12, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, ECLI:EU:C:2014:249, punt 84–88.

Artikel VI

Artikel VI (artikel 15 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer)

Artikel 15, eerste lid, onderdeel h, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer (WBR) regelt een vrijstelling van overdrachtsbelasting voor verkrijging bij fusie, splitsing en interne reorganisatie. In het Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer zijn de voorwaarden opgenomen die verbonden zijn aan de toepassing van genoemde vrijstellingen. Door de wijziging wordt de omvang van de delegatie verduidelijkt. Hierdoor sluit deze beter aan bij de voorwaarden die reeds in artikel 5d, eerste lid, aanhef en onderdeel b, van het Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer zijn gesteld met betrekking tot de vrijstelling voor verkrijging door een instelling of vereniging als bedoeld in artikel 6.33, onderdelen b en c, van de Wet IB 2001 bij een taakoverdracht tussen twee of meer van deze instellingen of verenigingen, indien in het kader daarvan alle activa en passiva die betrekking hebben op de overgedragen taak aan de verkrijgende instelling of vereniging worden overgedragen, mits bij de overdracht commerciële factoren geen rol spelen. Met de aanpassing van artikel 15, eerste lid, onderdeel h, van de WBR wordt dus geen inhoudelijke wijziging beoogd.

Artikel VII

Artikel VII, onderdeel A (artikel 40 van de Wet op de omzetbelasting 1968)

Artikel 40, eerste lid, van de Wet op de omzetbelasting 1968 (Wet OB 1968) voorziet in een bestuurlijke boete voor onder meer het niet of niet tijdig indienen van een melding als bedoeld in artikel 28s, eerste lid, van die wet. De naam van die melding is met ingang van 1 januari 2015 gewijzigd van melding elektronische diensten in melding telecommunicatiediensten, omroepdiensten of elektronische diensten.[41] De redactie van genoemd artikel 40, eerste lid, is hiermee in overeenstemming gebracht.

Artikel VII, onderdeel B (tabel I behorende bij de Wet op de omzetbelasting 1968)

Geneesmiddelen

Ingevolge tabel I, post a.6, behorende bij de Wet OB 1968 worden geneesmiddelen als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onder b, van de Geneesmiddelenwet belast tegen het verlaagde btw-tarief. Met uitzondering van de geneesmiddelen, bedoeld in artikel 40, derde lid, van de Geneesmiddelenwet, moet voor alle geneesmiddelen die op de Nederlandse markt in het handelsverkeer worden gebracht een handelsvergunning zijn afgegeven. De vergunning wordt afgegeven door het College ter beoordeling van geneesmiddelen. Wanneer genoemd College geen handelsvergunning verleent, bijvoorbeeld omdat het geneesmiddel onvoldoende veilig is, kan het product toch als een geneesmiddel worden beschouwd in de zin van de Geneesmiddelenwet. Het is dan een geneesmiddel waarvoor geen handelsvergunning is afgegeven, hetgeen betekent dat het verboden is dit geneesmiddel in het handelsverkeer te brengen. Voor de toepassing van het verlaagde btw-tarief op geneesmiddelen is thans niet relevant of het College ter beoordeling van geneesmid-

[41] Artikel IV, onder G, van de Wet van 3 december 2009 tot wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968 in verband met de invoering van een nieuwe regeling voor de plaats van dienst voor de heffing van omzetbelasting, alsmede een nieuwe regeling voor de teruggaaf van omzetbelasting aan in een andere lidstaat gevestigde ondernemers (implementatie richtlijnen BTW-pakket) (Stb. 2009, 546).

delen een handelsvergunning heeft afgegeven. Daardoor ontstaan in de praktijk uitvoerings- en afbakeningsproblemen.
Door de aanpassing van tabel I, post a.6, behorende bij de Wet OB 1968 wordt voorkomen dat zich in de toekomst discussies voordoen over de vraag of een product al dan niet kwalificeert als geneesmiddel waarvoor het verlaagde btw-tarief geldt. Door een betere aansluiting bij de Geneesmiddelenwet en met name de handelsvergunning, bedoeld in die wet, wordt duidelijker dan voorheen kenbaar dat voor geneesmiddelen waarvoor geen handelsvergunning is afgegeven geen gebruik kan worden gemaakt van het verlaagde btw-tarief. Geneesmiddelen, waarvoor het verbod ingevolge artikel 40, derde lid, onderdelen a tot en met g van de Geneesmiddelenwet niet geldt om deze in het handelsverkeer, in voorraad te hebben, te verkopen, af te leveren, ter hand te stellen, in te voeren of anderszins binnen het Nederlands grondgebied te brengen, vallen eveneens onder het verlaagde btw-tarief.

Paddo's

In tabel I behorende bij de Wet OB 1968 zijn goederen en diensten opgenomen, waarvan de leveringen op grond van artikel 9 van de Wet OB 1968 belast zijn tegen het verlaagde btw-tarief. Op grond van het arrest van de Hoge Raad van 19 december 2014 is het verlaagde btw-tarief (via tabel I, post a.3 behorende bij de Wet OB 1968) ook van toepassing op de levering van «growkits» voor paddo's.[42] Verder heeft de Hoge Raad in zijn arrest van 19 juni 2015 geoordeeld dat leveringen van kweekvloeistof voor paddo's[43] onder tabel I, post a.41, behorende bij de Wet OB 1968 zijn te rangschikken en daarmee ook onder het verlaagde btw-tarief vallen.
Door het toevoegen van deze algemene aantekening aan de tabel zal het verlaagde btw-tarief niet langer gelden voor leveringen van dergelijke goederen. Deze aanpassing strekt er toe pootgoed (waaronder ook broed wordt begrepen) en land- en tuinbouwzaden waaruit planten of vruchtlichamen van schimmels (meestal aangeduid met de term paddenstoelen) voortkomen, die zijn opgenomen in lijst I of lijst II behorende bij de Opiumwet, tegen het algemene btw-tarief te belasten. Dit zijn middelen die met name vanwege hun hallucinogene of psychedelische werking als genotsmiddel worden gebruikt. De wijziging heeft een ruime werking en ziet dus niet alleen op leveringen van «growkits» en kweekvloeistof voor paddo's.

Artikel VIII

Artikel VIII, onderdeel A (artikel 1:3 van de Algemene douanewet)

In artikel 1:3, eerste lid, van de Algemene douanewet (Adw) worden enkele begripsbepalingen geïntroduceerd die voor zich spreken. Deze bepalingen zijn ook van betekenis voor alle nationale bepalingen als bedoeld in artikel 1:1 van de Adw, tenzij in die bepalingen, mits het wetten in formele zin zijn, in een afwijking is voorzien.

Artikel VIII, onderdeel B (artikel 1:30 van de Algemene douanewet)

De aanpassingen in artikel 1:30 van de Adw zijn nodig ter verhoging van de transparantie en om buiten twijfel te stellen dat niet alleen de inspecteur, maar ook de ambtenaren die namens hem een taak uitoefenen bevoegd zijn geweld te gebruiken in de controlesfeer en daarbij zo nodig de hulp in kunnen roepen van de politie en de Koninklijke marechaussee.

---

[42] HR van 19 december 2014, nr. 13/01817, ECLI:NL:HR:2014:3611.
[43] HR van 19 juni 2015, nr. 14/02306, ECLI:NL:HR:2015:1671.

Artikel VIII, onderdeel C (artikel 1:33 van de Algemene douanewet)

Voor een goede uitvoering van de douanewetgeving die geldt op de BES-eilanden en van de wettelijke regelingen ter zake van het binnenbrengen in, onderscheidenlijk het verlaten van die eilanden van goederen die verboden zijn of van goederen waarop beperkingen of controlemaatregelen van toepassing zijn, is toekomstbestendig toezicht op het internationale goederenverkeer van essentieel belang. Om dat te kunnen bereiken is de verstrekking van de daarvoor noodzakelijke gegevens en inlichtingen door de inspecteur die bevoegd is in Nederland aan de ambtenaar onder wiens leiding de belastingdienst op de BES-eilanden valt, te weten de directeur van de Belastingdienst/Caribisch Nederland, van groot belang. Een dergelijke verstrekking van gegevens en inlichtingen dient wel een wettelijke basis te hebben. De geografische reikwijdte van de Adw beperkt zich ingevolge artikel 1:2 van die wet tot het grondgebied van Nederland in Europa en de bij Nederland behorende maritieme binnenwateren, territoriale zee, de aansluitende zone, de exclusieve economische zone en het continentaal plat, en de luchtkolom daarboven, rekening houdend met het internationale recht ter zake. Door nu in artikel 1:33, vijfde lid, van de Adw deze reikwijdte voor het verstrekken van gegevens en inlichtingen uit te breiden wordt de inspecteur, die bevoegd is in Nederland, verplicht bedoelde noodzakelijke gegevens en inlichtingen te verstrekken aan de ambtenaar onder wiens leiding de belastingdienst op de BES-eilanden valt. Hiermede is voorzien in de benodigde wettelijke basis.

Artikel IX

Artikel IX, onderdelen A en B (artikelen 48 en 49 van de Wet op de accijns)

Artikel 48 van de Wet op de accijns bepaalt in welke gevallen de inspecteur een vergunning voor een accijnsgoederenplaats kan intrekken. Dit artikel is ingevolge artikel 50e van de Wet op de accijns van overeenkomstige toepassing op vergunningen geregistreerde geadresseerde en geregistreerde afzender, ingevolge artikel 50g van de Wet op de accijns op de vergunning fiscaal vertegenwoordiger, ingevolge artikel 15, tweede lid, van de Wet op de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken op vergunningen voor een inrichting betreffende de verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken en ingevolge artikel 39, vierde lid, van de Wet belastingen op milieugrondslag (Wbm) op vergunningen voor een inrichting betreffende de kolenbelasting. Aan genoemd artikel 48 wordt een onderdeel toegevoegd waardoor het voor de inspecteur mogelijk wordt ook vergunningen, die gedurende een aaneengesloten periode van 12 maanden niet zijn gebruikt, in te trekken om eventueel misbruik hiervan tegen te gaan. De wijziging van artikel 49, eerste lid, van de Wet op de accijns regelt dat de inspecteur belanghebbende ten minste één maand van tevoren schriftelijk in kennis moet stellen van de voorgenomen intrekking.

Artikel X

Artikel X, onderdelen A, B, C, D, E, F en G (artikelen 16, 18, 20, 64, 66, 83 en 84a van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994)

In artikel 16 van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994 (Wet MRB 1994) is de mogelijkheid tot jaarbetaling van de motorrijtuigenbelasting opgenomen. In het kader van het vereenvoudigen van het stelsel van autobelastingen en zoals toegelicht in het algemeen deel van deze memorie wordt voorgesteld deze mogelijkheid tot jaarbetaling en mitsdien artikel 16 van de Wet MRB 1994, met ingang van 1 juli 2016 te

laten vervallen. De aanpassing van de artikelen 18, 20, 64, 66, 83 en 84a van de Wet MRB 1994 vloeien hier onlosmakelijk uit voort en zijn technisch van aard. Gekozen is voor een inwerkingtreding met ingang van het vaste verandermoment van 1 juli 2016 en niet 1 januari 2016 in verband met het feit dat de geautomatiseerde systemen van de Belastingdienst moeten worden aangepast.

Artikel XI

Artikel XI (overgangsrecht motorrijtuigenbelasting)

Voor de motorrijtuigenbelasting die voor 1 juli 2016 is betaald voor vier aaneensluitende tijdvakken wordt voorzien in overgangsrecht in die zin dat wordt bepaald dat de Wet MRB 1994 van toepassing is op de vooruitbetaalde motorrijtuigenbelasting zoals die wet luidde op 30 juni 2016. Hiermee wordt voorkomen dat desbetreffende belastingplichtige over tijdvakken die aanvangen op of na 1 juli 2016 geconfronteerd wordt met een aangifteplicht en de daarbij behorende betaling voor tijdvakken waarover hij al heeft betaald. Tevens wordt hiermee voorzien in de mogelijkheid van teruggaaf van belasting over de nog niet aangevangen tijdvakken op het tijdstip waarop het betrokken motorrijtuig van houder verwisselt dan wel het houderschap daarvan wordt beëindigd of in geval van schorsing als bedoeld hoofdstuk IV, paragraaf IV, van de Wegenverkeerswet 1994.

Artikel XII

Artikel XII, onderdeel A (artikel 23 van de Wet belastingen op milieugrondslag)

Ingevolge het Belastingplan 2015 wordt de afvalstoffenbelasting met ingang van 1 juli 2015 mede geheven ter zake van het verkrijgen van toestemming tot overbrenging van afvalstoffen uit Nederland om deze buiten Nederland te laten verbranden. Deze toestemming wordt ingevolge de Europese Verordening betreffende de overbrenging van afvalstoffen[44] (EVOA) bij beschikking verleend aan de hand van de gegevens in de kennisgeving van de exporteur. In Nederland wordt een dergelijke beschikking afgegeven door de Inspectie Leefomgeving en Transport (ILT). De afvalstoffenbelasting is verschuldigd op het moment dat de EVOA-beschikking is verlopen.
Vanuit de praktijk is aangegeven dat uit de formulering in de kennisgeving van de exporteur, en daarmee in de EVOA-beschikking, niet altijd is af te leiden of de toestemming betrekking heeft op het in het buitenland laten verbranden van de volledige hoeveelheid overgebrachte afvalstoffen, of dat voor een deel sprake zal zijn van een andere wijze van verwerking, en zo ja voor welk deel. Om geen twijfel te laten bestaan over de belastingplicht en de maatstaf van heffing bij een niet gespecificeerde EVOA-beschikking, wordt artikel 23 van de Wbm in een nieuw in te voegen derde lid aangevuld met een fictie. De toestemming tot overbrenging van afvalstoffen uit Nederland om deze buiten Nederland te laten verbranden wordt geacht betrekking te hebben op het totale gewicht van de afvalstoffen zoals vermeld in de EVOA-beschikking, tenzij uit die beschikking anders blijkt.
Van de fictie zal naar verwachting voor de exporteur een prikkel uitgaan om de aanvraag voor een EVOA-beschikking aan ILT, de zogenoemde kennisgeving, in voorkomende gevallen duidelijk te specificeren. De regeling is ook in het belang van exporteurs, omdat bij afgifte van de

[44] Verordening (EG) nr. 1013/2006 van het Europees parlement en de Raad van 14 juni 2006 betreffende de overbrenging van afvalstoffen (PbEU 2006, L 190).

EVOA-beschikking direct duidelijk is hoeveel belasting verschuldigd zal zijn bij het aflopen van de beschikking. De exporteur kan daar dan vanaf het begin rekening mee houden bij zijn bedrijfsvoering.
De wijziging van artikel 23, eerste lid, onderdeel a, van de Wbm is van technische aard. De EVOA is gedefinieerd in artikel 22, eerste lid, onderdeel l, van de Wbm. Het is daarom niet langer noodzakelijk de EVOA voluit aan te halen in genoemd artikel 23.

Artikel XII, onderdeel B (hoofdstuk IV, afdeling 8, van de Wet belastingen op milieugrondslag)

Afdeling 8 van hoofdstuk IV van de Wbm bevat twee overgangsregelingen die inmiddels hun belang hebben verloren. Genoemde afdeling kan daarom vervallen.

Artikel XII, onderdeel C (artikel 47 van de Wet belastingen op milieugrondslag)

De energiebelasting wordt onder meer geheven ter zake van de levering van aardgas of elektriciteit aan de verbruiker. In de praktijk is de vraag gesteld wat in dit verband moet worden verstaan onder levering van elektriciteit. De meest praktische uitleg is dat wordt aangesloten bij het leveringsbegrip in de omzetbelasting, zodat leveranciers van aardgas en elektriciteit niet worden geconfronteerd met verschillende leveringsbegrippen. Daarmee wordt ook recht gedaan aan de geldende jurisprudentie op dit punt.[45] Om elke onzekerheid hierover weg te nemen, is het wenselijk een expliciete definiëring van het begrip levering op te nemen in de Wbm. In het nieuwe artikel 47, derde lid, van de Wbm wordt daarom expliciet geregeld, dat onder levering van aardgas of elektriciteit voor de energiebelasting hetzelfde wordt verstaan als wat daaronder wordt verstaan ingevolge de Wet OB 1968.

Artikel XII, onderdelen D, E, G en H (artikelen 50, 51, 64 en 66 van de Wet belastingen op milieugrondslag)

Bij de redactionele aanpassing van artikel 50 van de Wbm in het Belastingplan 2015 is verzuimd ook de formulering in artikel 50, vierde lid (voorheen derde lid), alsmede in de artikelen 51 en 64 van de Wbm aan te passen. Deze omissie wordt nu hersteld, met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2015. Met deze aanpassingen wordt geen inhoudelijke wijziging beoogd.
De redactionele aanpassing van artikel 50 van de Wbm kan voorts onbedoeld gevolgen hebben voor de toepassing van artikel 66 van de Wbm. Dit artikel 66 voorziet onder voorwaarden in een teruggaaf aan energie-intensieve bedrijven van een gedeelte van de energiebelasting voor de door het bedrijf verbruikte elektriciteit. Voor de berekening van deze teruggaaf is het bedrag van belang dat in een verbruiksperiode van twaalf maanden voor de levering van elektriciteit aan het bedrijf in rekening is gebracht. In de praktijk kan het echter voorkomen dat het bedrijf voor een deel van de verbruikte elektriciteit zelf de energiebelasting heeft voldaan, namelijk op de voet van artikel 50, derde lid, onderdelen b, c of d, van de Wbm ter zake van het verbruik. Tot en met 2014 werd dergelijk verbruik mede aangemerkt als levering, en werd de ter zake betaalde belasting meegeteld bij de berekening van de teruggaaf. Het ligt in de rede deze belasting ook in de aangepaste formulering van artikel 50 van de Wbm in aanmerking te blijven nemen bij vaststelling van de hoogte van het terug te geven belastingbedrag. Artikel 66 van de Wbm

[45] Gerechtshof Den Haag, 2 mei 2014, BK-13/00718, ECLI:NL:GHDHA:2014:1683.

wordt daarom aangevuld met een negende lid waarin dit alsnog expliciet wordt geregeld, eveneens met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2015.

Artikel XII, onderdeel F (artikel 59a van de Wet belastingen op milieugrondslag)

Het tarief in de energiebelasting voor lokaal duurzaam opgewekte elektriciteit wordt verlaagd door de in artikel 59a, eerste lid, van de Wbm opgenomen tariefsverlaging te verhogen van 7,5 cent per kWh naar 9 cent per kWh. Deze aanpassing wordt nader toegelicht in het algemeen deel van deze memorie.

Artikel XII, onderdeel I (artikel 70a van de Wet belastingen op milieugrondslag)

Zoals beschreven in het algemene deel van deze memorie wordt voorgesteld om een mogelijkheid van teruggaaf van energiebelasting te introduceren voor aardgas dat wordt gebruikt als brandstof voor vaartuigen op communautaire wateren, met inbegrip van de visserij. Het nieuwe artikel 70a van de Wbm voorziet hierin. Het begrip «communautaire wateren» ziet volgens het arrest van HvJ EU van 1 maart 2007 op alle wateren die toegankelijk zijn voor alle voor de commerciële zeescheepvaart geschikte zeeschepen, met inbegrip van die met de grootste capaciteit.[46] Dit arrest ziet weliswaar op de uitleg van artikel 8 van Richtlijn 92/81[47], maar gezien het feit dat de Richtlijn energiebelastingen[48] die richtlijn vervangt, doet deze uitleg ook hier opgeld. Het gaat hierbij dus om andere wateren dan de binnenwateren. Pleziervaartuigen zijn uitgezonderd van de teruggaafregeling. Het begrip pleziervaartuig wordt gedefinieerd in het derde lid. De in dat lid opgenomen definitie komt overeen met de definitie in artikel 14, eerste lid, onderdeel c, van de Richtlijn energiebelastingen.

Artikel XIII

Artikel XIII (artikel 8.133 van de Belastingwet BES)

De bepalingen die op de BES-eilanden gelden omtrent de internationale bijstandsverlening zijn opgenomen in hoofdstuk VIII, titel 9, afdeling 2, van de Belastingwet BES. Daarin wordt bij inwerkingtreding van de wijzigingen uit het wetsvoorstel Wet uitvoering Common Reporting Standard[49] per 1 januari 2016 een nieuw artikel 8.133a ingevoegd. Artikel 8.133a van de Belastingwet BES verklaart de bepalingen uit de Wet uitvoering Common Reporting Standard van overeenkomstige toepassing.
Met de in het onderhavige wetsvoorstel opgenomen wijziging van artikel 8.133 van de Belastingwet BES wordt ook voor de BES-eilanden voorzien in sancties op het niet-nakomen van de identificatie- en rapportagevoorschriften op grond van de Common Reporting Standard

[46] HvJ EU van 1 maart 2007, C-391/05 (Jan de Nul), ECLI:EU:C:2007:126.
[47] Richtlijn 92/81/EEG van de Raad van 19 oktober 1992 betreffende de harmonisatie van de structuur van de accijns op minerale oliën (PbEG 1992, L 316).
[48] Richtlijn 2003/96/EG van de Raad van 27 oktober 2003 tot herstructurering van de communautaire regeling voor de belasting van energieproducten en elektriciteit (PbEU 1996, L 283).
[49] Voorstel van wet tot wijziging van de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen en de Belastingwet BES in verband met de implementatie van Richtlijn 2014/107/EU van de Raad van 9 december 2014 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied (PbEU 2014, L359) en om uitvoering te geven aan de door de OESO ontwikkelde Common Reporting Standard (Wet uitvoering Common Reporting Standard).

(CRS). Aan de bestaande strafrechtelijke bepaling in de sfeer van de internationale bijstandsverlening op de BES-eilanden wordt daartoe een verwijzing naar artikel 8.133a van de Belastingwet BES en de daarop berustende bepalingen toegevoegd.

Artikel XIV

Artikel XIV, onderdeel A (artikel 2.57 van de Douane- en Accijnswet BES)

De aanpassingen in artikel 2.57 van de Douane- en Accijnswet BES (DABES) zijn nodig ter verhoging van de transparantie en om buiten twijfel te stellen dat niet alleen de inspecteur, maar ook de ambtenaren, bevoegd zijn geweld te gebruiken in de controlesfeer en zo nodig de hulp in te roepen van de politie en de Koninklijke marechaussee. De aanpassingen zijn met de BES-eilanden afgestemd.

Artikel XIV, onderdeel A (artikel 2.63 van de Douane- en Accijnswet BES)

Voor een goede uitvoering van de wetgeving die geldt in Nederland ter zake van verboden of beperkingen die op goederen bij het binnenbrengen in, onderscheidenlijk verlaten van het douanegebied van de Europese Unie of Nederland of bij het kiezen van een douanebestemming in Nederland van toepassing zijn of zouden zijn is toekomstbestendig toezicht op het internationale goederenverkeer van essentieel belang. Om dat te kunnen bereiken is de verstrekking van de daarvoor noodzakelijke gegevens en inlichtingen door de ambtenaar onder wiens leiding de belastingdienst op de BES-eilanden valt, te weten de directeur van de Belastingdienst/Caribisch Nederland en de inspecteur die bevoegd is in Nederland, van groot belang. Een dergelijke verstrekking van gegevens en inlichtingen, dient wel een wettelijke basis te hebben daar de geografische reikwijdte van de DABES zich in artikel 1.2 beperkt tot het grondgebied van de BES-eilanden met inbegrip van hun luchtruim, maritieme binnenwateren en territoriale zee, en elk gebied buiten de territoriale zee grenzend aan de BES-eilanden, waarin het Koninkrijk, in overeenstemming met het internationale recht, jurisdictie of soevereine rechten uitoefent met betrekking tot de zeebodem, de ondergrond daarvan, het bovenliggende water en luchtruim. Door nu in artikel 2.63, vierde lid, van de DABES de ambtenaar onder wiens leiding de belastingdienst op de BES-eilanden valt te verplichten aan de inspecteur die bevoegd is in Nederland bedoelde noodzakelijke gegevens en inlichtingen te verstrekken, is voorzien in deze wettelijke basis. De aanpassingen zijn met de BES-eilanden afgestemd.

Artikel XV

Artikel XV (artikel 30 van de Wet waardering onroerende zaken)

Door de aanpassing van het woningwaarderingsstelsel kunnen huurders en verhuurders meer dan voorheen een tegengesteld belang krijgen ten aanzien van de ingevolge de Wet waardering onroerende zaken (Wet WOZ) vastgestelde waarde (WOZ-waarde) van een woning, omdat een lage dan wel hoge WOZ-waarde onder meer gevolgen heeft voor de maximale huurprijsgrens. De huurder of verhuurder kan bezwaar maken tegen de WOZ-beschikking. De huurder, onderscheidenlijk de verhuurder, die bezwaar maakt, kan daarbij een standpunt innemen dat op gespannen voet staat met het belang van degene die geen bezwaar heeft gemaakt. Op grond van het nieuwe artikel 30, tweede lid, van de Wet WOZ wordt de persoon die het bezwaarschrift niet heeft ingediend, indien deze bij de beslissing over de vastgestelde WOZ-waarde van de woning belang heeft, in de gelegenheid gesteld om te worden gehoord voordat op het

bezwaarschrift wordt beslist. Dit zal met name van belang zijn indien de aangevoerde bezwaren de gemeente tot het voornemen brengen een beslissing te nemen als gevolg waarvan de andere partij in een nadeligere positie kan komen te verkeren. Degene die het bezwaar heeft ingediend zal al op verzoek worden gehoord als indiener van het bezwaarschrift op grond van artikel 30, eerste lid, van de Wet WOZ en artikel 25, eerste lid, van de AWR. Het horen van de andere partij kan achterwege blijven wanneer uit onderzoek blijkt dat de WOZ-waarde juist is vastgesteld en dat de gemeente het bezwaarschrift afwijst. In dat geval heeft de andere partij immers geen belang bij de beslissing. Een met het nieuwe artikel 30, tweede lid, van de Wet WOZ vergelijkbare bepaling bij de beroepsprocedure is artikel 8:26 van de Awb. Dit artikel maakt het mogelijk dat de rechter op verzoek van een partij of op hun eigen verzoek belanghebbenden in de gelegenheid stellen als partij aan het geding deel te nemen.
De wijziging van artikel 30, vierde lid, van de Wet WOZ betreft een technische aanpassing van de verwijzingen naar het huidige tweede en derde lid van genoemd artikel. Het huidige artikel 30, zesde lid, van de Wet WOZ verwijst naar de massaalbezwaarprocedure. Nu deze procedure met ingang van 1 januari 2016 wordt opgenomen in de artikelen 25c tot en met 25f van de AWR en het huidige artikel 25a van de AWR vervalt, wordt de verwijzing in het huidige artikel 30, zesde lid, van de Wet WOZ aangepast.

Artikel XVI

Artikel XVI, onderdelen A en B (artikelen 25a en 25c tot en met 25f van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

Zoals in het algemeen deel van deze memorie is aangegeven, is met ingang van 1 april 2003 de massaalbezwaarprocedure ingevoerd. De massaalbezwaarprocedure is gericht op het verkrijgen van een snelle, eenduidige en ultieme beantwoording van een breder levende rechtsvraag. De kern van deze procedure is dat bezwaarschriften met eenzelfde geschilpunt, namelijk over de beantwoording van eenzelfde rechtsvraag, collectief worden afgedaan. Daartoe wordt een beperkt aantal zaken uitgeprocedeerd. De uitkomst in die zaken wordt neergelegd in een collectieve uitspraak op alle overige bezwaarschriften. Dit wetsvoorstel bevat een aantal verbeteringen in de massaalbezwaarprocedure, zodat deze eenvoudiger, doeltreffender en dus vaker kan en zal worden benut. Daartoe wordt het bereik van de massaalbezwaarprocedure vergroot om voortaan in alle gevallen collectief uitspraak te doen. Daarnaast wordt voorgesteld om in voorkomende gevallen de massaalbezwaarprocedure en de in eveneens in dit wetsvoorstel opgenomen fiscale prejudiciële regeling te combineren, in die zin dat de inspecteur al collectief uitspraak kan doen zodra de rechtsvraag in een prejudiciële procedure is beantwoord. Tot slot wordt het definitieve geschilbeslechtingskarakter van de massaalbezwaarprocedure verstevigd. De nieuwe massaalprocedure wordt opgenomen in een eigen afdeling. Het huidige artikel 25a van de AWR komt daarom te vervallen.
Net als onder de huidige regeling zal de massaalbezwaarprocedure in de nieuwe regeling aanvangen met een aanwijzing van de Minister van Financiën. De Minister van Financiën geeft deze aanwijzing indien hij van oordeel is dat de beantwoording van eenzelfde rechtsvraag van belang is voor de beslissing op een groot aantal bezwaarschriften. Het criterium dat het om een groot aantal bezwaarschriften moet gaan, betekent niet dat een aanwijzing massaal bezwaar uitsluitend aan de orde komt indien het aantal bezwaarschriften een exact minimumaantal overschrijdt. Doorslaggevender is dat er een breder maatschappelijk belang bestaat bij de beantwoording van een bepaalde rechtsvraag. Deze rechtsvraag, al dan niet met accessoire kwesties, wordt in de aanwijzing geformuleerd, zodat deze duidelijk en kenbaar is. De rechtsvraag kan enkelvoudig zijn, maar

kan ook bestaan uit meerdere deelvragen, bijvoorbeeld over de toepassing van het recht vóór en met ingang van een bepaalde datum of naar gelang zich (telkens in een groot aantal bezwaren) verschillende feitencomplexen voordoen die relevant kunnen zijn voor de beantwoording. Ook kunnen in de aanwijzing meerdere rechtsvragen worden geformuleerd, bijvoorbeeld in de vorm van een primaire – subsidiaire vraagstelling. Accessoire kwesties zijn bijkomende vragen die met de hoofdvraag samenhangen, bijvoorbeeld over de berekening van belastingrente of de vergoeding van kosten. Accessoire kwesties worden in de aanwijzing meegenomen als deze relevant zijn voor de (volledigheid van de) collectieve uitspraak.

Onder de huidige regeling wordt een voornemen tot aanwijzing als massaal bezwaar vier weken voorgelegd bij de Tweede Kamer. Dit leidt tot enige vertraging, terwijl de massaalbezwaarprocedure juist is gericht op het zo snel mogelijk verschaffen van rechtszekerheid. Het kabinet onderschrijft het belang dat de Tweede Kamer goed wordt geïnformeerd maar meent dat dit ook kan geschieden door de Tweede Kamer een afschrift van de aanwijzing massaal bezwaar te zenden (artikel 25c, tweede lid, van de AWR). Daarnaast wordt de aanwijzing massaal bezwaar gepubliceerd op www.belastingdienst.nl, zodat belastingplichtigen daarvan kennis kunnen nemen. Op de website van de Belastingdienst zal tevens nadere informatie verstrekt worden. Naast informatie over de massaalbezwaarprocedure in het algemeen kan daarbij worden gedacht aan de vermelding van een specifieke postbus waar de bezwaren die onder de procedure vallen, kunnen worden ingediend of – in voorkomende gevallen – aan een modelbezwaarschrift. Zodra dit technisch mogelijk is, wordt bekeken of bezwaarschriften ook elektronisch via een webmodule kunnen worden ingediend. Het streven is in ieder geval dat zo veel mogelijk belastingplichtigen die menen dat het antwoord op de rechtsvraag van belang is voor de vaststelling van hun belastingschuld zich op een zo laagdrempelig mogelijke wijze kunnen aansluiten bij de massaalbezwaarprocedure.

De aanwijzing massaal bezwaar geldt voor bezwaren voor zover deze de rechtsvraag betreffen. In de meeste gevallen zal de beantwoording van de rechtsvraag het enige geschilpunt zijn. Het kan echter voorkomen dat er ook andere geschilpunten zijn. Onder de huidige regeling vallen bezwaren die meer omvatten dan de rechtsvraag helemaal niet onder de massaalbezwaarprocedure. De inspecteur doet «gewoon» uitspraak, waarbij hij op het geschil over de beantwoording van die rechtsvraag in het nadeel van de belastingplichtige beslist. Als in de massaalbezwaarprocedure de rechter vervolgens anders beslist, is voorzien in een betrekkelijk complexe herzieningsregeling. Het kabinet is inmiddels van mening dat het wenselijk is bezwaren met betrekking tot eenzelfde rechtsvraag zo veel mogelijk te bundelen. Er is daarnaast geen reden om belastingplichtigen die ook andere geschilpunten opwerpen dan het geschil over de beantwoording van de rechtsvraag uit te sluiten van de massaalbezwaarprocedure, althans voor zover het bezwaar de rechtsvraag betreft. Daarom stelt het kabinet voor om bezwaarschriften met meerdere geschilpunten als het ware te splitsen. Voor zover het bezwaar de rechtsvraag betreft, valt het onder de massaalbezwaarprocedure en wordt het collectief afgedaan. Over andere, niet-gerelateerde geschilpunten beslist de inspecteur bij individuele uitspraak (artikel 25f van de AWR). De huidige massaal bezwaarprocedure bepaalt voorts dat als massaal aangewezen bezwaren steeds worden geacht ontvankelijk te zijn. Dit betekent dat belanghebbenden bij een massaal bezwaar gunstiger worden behandeld dan het geval is bij de gebruikelijke individuele afdoening, omdat bij een massaal bezwaar niet-tijdig ingediende bezwaarschriften toch worden behandeld. Het kabinet meent dat er geen rechtvaardiging is voor deze gunstigere behandeling. Als voorwaarde om mee te doen aan een massaal bezwaar wordt daarom opgenomen dat het bezwaar tijdig is

ingediend. Is dat niet het geval, dan verklaart de inspecteur het bezwaar bij individuele uitspraak kennelijk niet-ontvankelijk.
Bij massaal bezwaar bepaalt de beantwoording van de rechtsvraag in een aantal uit te procederen zaken de afdoening van alle andere zaken waarin dezelfde rechtsvraag speelt. Het is daarom essentieel dat de selectie van uit te procederen zaken representatief is. Om die reden wordt bepaald dat de inspecteur een selectie maakt uit alle zaken. Dit kunnen zaken zijn die nog in de bezwaarfase verkeren maar ook zaken die reeds voorliggen bij de bestuursrechter in belastingzaken, waarvoor daarom niet de aanwijzing massaal bezwaar geldt maar waarin wel de rechtsvraag speelt. Minstens even essentieel is dat in de procedure(s) voor de bestuursrechter de zaak volledig wordt belicht, zowel door de inspecteur als van de zijde van de belanghebbende(n). Om financiële overwegingen bij laatstgenoemde(n) daaraan niet in de weg te laten staan, kan de inspecteur, juist ook omdat het belang van de procedure(s) verder strekt dan het individuele belang, afspraken maken over een vergoeding voor griffierecht en een tegemoetkoming in de proceskosten. Aan de betaling kan de inspecteur voorwaarden verbinden, bijvoorbeeld dat de belanghebbende zijn zaak niet intrekt voor de uitspraak van de rechter, dat hij tijdig de processtukken indient en dat hij al dan niet met of in de persoon van zijn gemachtigde ter zitting verschijnt. In afwachting van de uitkomst van de uit te procederen zaken wordt de termijn om te beslissen op bezwaar in de overige zaken opgeschort. De belanghebbenden in die zaken worden niet gehoord en hebben geen recht op een vergoeding van de proceskosten in bezwaar.
De massaalbezwaarprocedure dient ertoe om van de rechter een definitief antwoord op de rechtsvraag te krijgen. Nagenoeg altijd zal deze rechter de Hoge Raad zijn (of een lagere bestuursrechter na verwijzing door de Hoge Raad). De collectieve uitspraak wordt vervolgens gedaan binnen zes weken nadat de rechtsvraag onherroepelijk is beantwoord, dat wil zeggen onder het huidige procesrecht binnen zes weken nadat de laatste rechterlijke uitspraak in uit te procederen zaken onherroepelijk is geworden. In dit wetsvoorstel is echter tevens voor de bestuursrechter in belastingzaken de bevoegdheid tot het stellen van prejudiciële vragen aan de Hoge Raad opgenomen (zie artikel XVI, onderdeel D). In dat geval wordt het antwoord op de rechtsvraag reeds bij wijze van prejudiciële beslissing verkregen. In het verlengde daarvan wordt bepaald dat de inspecteur collectief uitspraak kan doen binnen zes weken nadat de bestuursrechter met inachtneming van die prejudiciële beslissing heeft beslist. De combinatie van de massaalbezwaarprocedure en de fiscale prejudiciële procedure biedt een in potentie aanzienlijke tijdswinst, zodat belastingplichtigen veel sneller rechtszekerheid wordt geboden.
Anders dan onder de huidige regeling doet de inspecteur onder de nieuwe regeling collectief uitspraak ongeacht de uitkomst van die procedures, dus ook als de beantwoording van de rechtsvraag geheel of gedeeltelijk tegemoetkomt aan het standpunt van de belanghebbende(n). De collectieve uitspraak is niet meer en niet minder dan de weergave van het in rechte verkregen definitieve antwoord op de rechtsvraag, al dan niet met accessoire kwesties. Daarbij doet het er niet toe of uiteindelijk de inspecteur dan wel de belastingplichtige gelijk heeft gekregen. Indien de inspecteur geheel of gedeeltelijk in het ongelijk wordt gesteld, moet vervolgens wel voor iedere belastingplichtige cijfermatig uitvoering worden gegeven aan de uitspraak. De belastingaanslagen en beschikkingen zijn namelijk vastgesteld, onderscheidenlijk gegeven, dan wel voldoening of afdracht heeft plaatsgevonden uitgaande van het achteraf bezien onjuiste standpunt van de inspecteur. Omdat het bij bezwaren die onder de aanwijzing massaal bezwaar vallen per definitie om grote aantallen gaat, wordt de termijn voor de cijfermatige aanpassing gesteld op zes maanden.

Zoals gezegd is de massaalbezwaarprocedure gericht op het verkrijgen van een snelle, eenduidige en ultieme beantwoording van een maatschappelijk relevante rechtsvraag en is daaraan inherent dat de bezwaren collectief worden afgedaan. Evenals nu is de collectieve uitspraak niet voor beroep vatbaar. Anders dan nu kan de belastingplichtige straks niet meer vragen om een individuele uitspraak. Het is immers in strijd met het doel van ultieme geschilbeslechting indien een belastingplichtige de rechtsvraag opnieuw ter beantwoording aan de rechter kan voorleggen. Een en ander geldt echter alleen voor zover het bezwaar ziet op de rechtsvraag. Indien er daarnaast andere niet-gerelateerde geschilpunten zijn, beslist de inspecteur daarop bij individuele uitspraak. Bij deze individuele afdoening gelden de gebruikelijke regels. Dit brengt mee dat de inspecteur op de individuele geschilpunten in beginsel binnen zes weken na afloop van de bezwaartermijn beslist, dus (meestal) vóórdat de collectieve uitspraak op het geschil over de rechtsvraag wordt gedaan. De belastingplichtige kan deze individuele uitspraak aan de rechter voorleggen. De inspecteur doet ook individueel uitspraak indien een bezwaar dat de rechtsvraag betreft niet tijdig is ingediend. Mocht de belastingplichtige daartegen in beroep gaan en de rechter oordelen dat het bezwaar wel tijdig is, dan geldt de aanwijzing massaal bezwaar alsnog voor dit bezwaar, mits de collectieve uitspraak inmiddels niet is gedaan.

Artikel XVI, onderdeel D (artikelen 27ga tot en met 27ge van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

Zoals in het algemeen deel van deze memorie is aangegeven, kan de civiele rechter sinds 1 juli 2012 lopende het geding een rechtsvraag aan de Hoge Raad stellen ter beantwoording bij wijze van prejudiciële beslissing. Destijds is afgezien van het invoeren van een fiscale prejudiciële procedure. De voornaamste reden daarvoor was dat sprongcassatie in belastingzaken afdoende zou zijn. In de fiscale vakliteratuur, in diverse gremia en tijdens de in het algemeen deel van deze memorie genoemde expertmeeting wordt echter gepleit voor het alsnog invoeren van een fiscale prejudiciële procedure. Het belangrijkste argument is dat een prejudiciële procedure sneller duidelijkheid geeft over de beantwoording van een rechtsvraag dan sprongcassatie. Dit voordeel is niet alleen in het belang van partijen in de individuele zaak. De snellere beantwoording van een rechtsvraag voorkomt een veelvoud van vergelijkbare procedures en de huidige praktijk van het overdoen van procedures na verwijzing door de Hoge Raad. Een prejudiciële procedure is daarmee niet alleen efficiënt maar ook kostenbesparend voor partijen, voor belanghebbenden in vergelijkbare geschillen en voor de rechterlijke macht.
Aan sprongcassatie kleven in het algemeen als nadelen dat sprongcassatie niet eerder mogelijk is dan nadat de rechter in eerste aanleg uitspraak heeft gedaan en dat sprongcassatie alleen mogelijk is indien beide partijen daarmee instemmen. Bij een vergelijking met sprongcassatie wordt er bovendien op gewezen dat bij een prejudiciële procedure zuiver een rechtsvraag wordt voorgelegd en beantwoord. Bij sprongcassatie en overigens ook in de reguliere procedure kan het zich voordoen dat dit antwoord alsnog niet verkregen wordt omdat de zaak op andere gronden wordt beslist. Daarnaast worden in een prejudiciële procedure de feitelijke instanties behouden en kan een partij bij de onderbouwing van zijn standpunt voor de feitenrechter rekening houden met het gegeven antwoord op de rechtsvraag. Ook wordt genoemd dat het feit dat sprongcassatie is ingesteld niet altijd kenbaar is voor partijen en de rechter(s) in zaken waarin een vergelijkbare rechtsvraag speelt, terwijl bij de prejudiciële vragen als gevolg van de publicatie van die vraag op de website van de Hoge Raad de kenbaarheid en daarmee het uitstralingseffect veel groter is. Al deze argumenten hebben het kabinet overtuigd van de toegevoegde waarde van een fiscale prejudiciële procedure.

Bij het voorstel voor een fiscale prejudiciële procedure is de civiele prejudiciële procedure als uitgangspunt genomen. Daar waar de fiscale en de civiele (cassatie) procedure afwijken, wordt echter de voorkeur gegeven aan het volgen van de fiscale regeling. Dit betreft met name enkele termen, het optreden bij de Hoge Raad door de Minister van Financiën als procespartij, de niet-verplichte procesvertegenwoordiging bij het indienen van schriftelijke opmerkingen, het ontbreken van een verplichting voor de procureur-generaal om conclusie te nemen en de vergoeding van proceskosten op de voet van het bepaalde in het Besluit proceskosten bestuursrecht. Daarnaast is zo veel mogelijk rekening gehouden met suggesties en wensen uit de praktijk. Deze hebben ertoe geleid dat wordt voorgesteld om ook bij het geven van een schriftelijke of mondelinge toelichting procesvertegenwoordiging niet verplicht te stellen en de in de civiele prejudiciële procedure bestaande mogelijkheid over te nemen dat de Hoge Raad derden in de gelegenheid stelt om niet alleen schriftelijke opmerkingen te maken maar om hen ook uit te nodigen voor een eventuele zitting. Hierna wordt meer specifiek op de nieuwe regeling ingegaan.

De bevoegdheid tot het stellen van een prejudiciële vraag komt toe aan de bestuursrechters in belastingzaken in eerste aanleg en in hoger beroep (de bestuursrechter). Het moet daarbij gaan om een rechtsvraag, waarvan de beantwoording nodig is om in die zaak te beslissen. Bovendien moet het gaan om rechtsvragen die (potentieel) in een groot aantal vergelijkbare gevallen spelen. Van het wettelijk vastleggen van dit laatstgenoemde criterium heeft het kabinet evenwel afgezien. Tijdens de in het algemeen deel van deze memorie genoemde expertmeeting werd de waarde van het vastleggen van dit criterium in twijfel getrokken. Ook het kabinet ziet bij nader inzien geen noodzaak om de bestuursrechter op te leggen om te onderzoeken of er meerdere vergelijkbare geschillen spelen en om de Hoge Raad op te leggen om dit te controleren. Voor een (te) grote toeloop op de fiscale prejudiciële procedure en daarmee een overbelasting van de Hoge Raad behoeft naar de mening van het kabinet niet te worden gevreesd. De Hoge Raad heeft immers de bevoegdheid om, gehoord de procureur-generaal, aanstonds of op een later moment af te zien van beantwoording van een gestelde vraag indien hij oordeelt dat de vraag zich niet voor beantwoording bij wijze van prejudiciële beslissing leent of dat de vraag van onvoldoende gewicht is om beantwoording te rechtvaardigen (het voorgestelde artikel 27gc, eerste en achtste lid, van de AWR). Daarmee is afdoende gewaarborgd dat de fiscale prejudiciële procedure gereserveerd wordt voor zaken met een maatschappelijke relevantie.

De bestuursrechter kan beslissen een prejudiciële vraag te stellen op verzoek van een partij, dat wil zeggen van de belastingplichtige, de inhoudingsplichtige of de inspecteur, of ambtshalve. Hij stelt partijen in de gelegenheid om zich uit te laten over het voornemen een vraag voor te leggen en over de inhoud van de vraag. Een en ander is conform de civiele prejudiciële regeling. Wat betreft het formuleren van de prejudiciële vraag kan de massaalbezwaarprocedure van belang zijn. Deze massaalbezwaarprocedure bestaat uitsluitend in het fiscale recht. In dit wetsvoorstel is tevens een aantal wijzigingen daarin opgenomen. Zowel de prejudiciële procedure als de massaalbezwaarprocedure zijn instrumenten om een snelle, eenduidige en ultieme beantwoording van een breder levende rechtsvraag te verkrijgen. Hoewel de bestuursrechter daartoe geenszins verplicht is, kan het kabinet zich voorstellen dat deze (ook) juist een prejudiciële beslissing vraagt in een procedure waarin een rechtsvraag speelt die tevens onderwerp is van een massaalbezwaarprocedure. Een combinatie van de massaalbezwaarprocedure en de fiscale prejudiciële procedure biedt belastingplichtigen immers veel sneller rechtszekerheid. In dat geval is het met het oog op het doen van collectieve uitspraak bevorderlijk indien de formulering van de aan de Hoge

Raad voor te leggen vraag overeenstemt met de formulering van de rechtsvraag in de aanwijzing massaal bezwaar.
Het kabinet heeft zich beraden over de vraag of de bevoegdheid tot het stellen van een prejudiciële vraag moet worden voorbehouden aan een meervoudige kamer. Hoewel het kabinet de wenselijkheid daarvan inziet en als regel onderschrijft, ziet het echter geen noodzaak om dit te verplichten. Ook in de beroepsprocedure is het aan de enkelvoudige rechter zelf om een zaak te verwijzen naar een meervoudige kamer (artikel 8:10 van de Awb). Daartoe bestaat nimmer een verplichting, ook niet als de bestuursrechter een prejudiciële vraag wil stellen aan het HvJ EU. Naar analogie acht het kabinet de bestuursrechter dan ook zelf de meest gerede instantie om te beslissen over een verwijzing naar een meervoudige kamer voorafgaande aan het stellen van een prejudiciële vraag aan de Hoge Raad.
In de beslissing waarin de prejudiciële vraag aan de Hoge Raad wordt voorgelegd, vermeldt de bestuursrechter het onderwerp van geschil, de door hem vastgestelde feiten en de door partijen ingenomen standpunten. Het staat de bestuursrechter die de prejudiciële vraag stelt uiteraard vrij om in zijn beslissing een antwoord, alternatieve antwoorden of een richting voor de beantwoording op te nemen, zoals niet ongebruikelijk is indien een prejudiciële vraag wordt gesteld aan het HvJ EU. Hij is daartoe echter niet verplicht en de Hoge Raad is daaraan geenszins gebonden. Als de bestuursrechter een prejudiciële vraag stelt, wordt de behandeling van de zaak geschorst totdat de Hoge Raad heeft beslist. Het kabinet heeft overwogen om voor te schrijven dat ook bestuursrechters bij wie zaken aanhangig zijn waarin dezelfde rechtsvraag speelt de behandeling van deze zaken schorsen, maar heeft hiervan afgezien. Hoewel schorsing van de behandeling van vergelijkbare zaken gelet op de achtergrond en doelen van de fiscale prejudiciële procedure in het algemeen zonder meer wenselijk is, kunnen zich in een vergelijkbare zaak omstandigheden voordoen die een voortvarende en individuele behandeling rechtvaardigen. Evenals in de civiele prejudiciële procedure wordt de beslissing daaromtrent daarom aan de rechter in die zaak voorbehouden, nadat hij de partijen de gelegenheid heeft gegeven om zich daarover uit te laten. Anders dan in de civiele prejudiciële procedure past het naar de mening van het kabinet evenwel niet bij de meer actieve rol van de bestuursrechter om hem te binden aan de wens van partijen om de zaak voort te zetten. Dit voorschrift is dan ook niet overgenomen.
Tegen de beslissing van de bestuursrechter om een prejudiciële vraag te stellen en tegen de beslissing van de bestuursrechter in een vergelijkbare zaak om de behandeling van die zaak al dan niet te schorsen, staat geen rechtsmiddel open (artikel 8:104, derde lid, onderdeel b, van de Awb).
De voorgestelde fiscale prejudiciële procedure bij de Hoge Raad stemt in hoge mate overeen met de fiscale cassatieprocedure. Dit brengt mee dat in de plaats van de inspecteur de Minister van Financiën optreedt (artikel 27gb van de AWR). De procedure bestaat volgtijdelijk uit de schriftelijke opmerkingen van partijen (te vergelijken met het beroep- en het verweerschrift in cassatie) en eventueel van anderen dan partijen, al dan niet een schriftelijke of mondelinge toelichting en eventueel een conclusie van de procureur-generaal, waarop partijen dan schriftelijk commentaar kunnen leveren. De Hoge Raad bepaalt de termijn voor het maken van schriftelijke opmerkingen en het geven van een mondelinge of schriftelijke toelichting. Dit is in overeenstemming met de civiele prejudiciële procedure. In het Reglement prejudiciële vragen van de civiele kamer van de Hoge Raad is bepaald dat de termijn voor het maken van schriftelijke opmerkingen door partijen zes weken en door anderen dan partijen in beginsel vier weken bedraagt. De termijn van twee weken voor schriftelijk commentaar op een conclusie van de procureur-generaal wordt wettelijk vastgelegd en is gelijk aan de in de fiscale cassatieprocedure geldende termijn. In artikel 27gd van de AWR wordt een aantal

artikelen van deze wet en de Awb die tevens gelden voor de fiscale cassatieprocedure, voor zover relevant, van overeenkomstige toepassing verklaard.
De fiscale prejudiciële procedure wijkt op twee onderdelen af van de fiscale cassatieprocedure. Dit betreft de betrokkenheid van derden en het niet verplichten van procesvertegenwoordiging, ook niet bij een schriftelijke of mondelinge toelichting. Wat betreft de betrokkenheid van derden stelt het kabinet voorop dat het ook in de fiscale prejudiciële procedure wenselijk kan zijn dat bijvoorbeeld deskundigen en belanghebbenden in vergelijkbare geschillen zich kunnen uitlaten over de beantwoording van de rechtsvraag. Zoals eerder gezegd gaat het immers vrijwel per definitie om een breder levende rechtsvraag, waarbij het aan de acceptatie van de beantwoording daarvan kan bijdragen als de zaak ook zo breed mogelijk kan worden belicht. Tegelijkertijd is het voor het kabinet essentieel dat de fiscale geheimhoudingsplicht gewaarborgd is. Het kabinet meent dat het toelaten van derden tot een fiscale prejudiciële procedure niet bij voorbaat leidt tot een ontoelaatbare openbaarmaking van fiscale aangelegenheden van de belastingplichtige of inhoudingsplichtige die partij is in de individuele zaak. Doorslaggevend daarbij is dat in de prejudiciële procedure een rechtsvraag centraal staat, waarbij wordt geabstraheerd van de feiten en omstandigheden in die individuele zaak. Bovendien hebben derden geen recht op inzage in het procesdossier. Zij nemen uitsluitend kennis van de (te anonimiseren) beslissing van de bestuursrechter in belastingzaken waarin de rechtsvraag aan de Hoge Raad wordt gesteld. Daarnaast ziet het kabinet in voorkomende gevallen ruimte om de spanning tussen de fiscale geheimhoudingsplicht en de betrokkenheid van derden praktisch op te lossen. Daarbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan het organiseren van afzonderlijke zittingen voor partijen en voor derden. Het kabinet stelt daarom voor dat de Hoge Raad ook in de fiscale prejudiciële procedure conform de civiele prejudiciële procedure derden in de gelegenheid kan stellen om schriftelijke opmerkingen te maken en hen daarover kan horen. Als de Hoge Raad derden in de gelegenheid stelt om schriftelijke opmerkingen te maken, geschiedt de aankondiging hiervan op een door de Hoge Raad te bepalen wijze. In de civiele prejudiciële procedure geldt als hoofdregel dat de aankondiging plaatsvindt op de website van de Hoge Raad. In hun advies hebben de president van de Hoge Raad en de procureur-generaal bij de Hoge Raad laten weten voornemens te zijn elke binnengekomen fiscale prejudiciële vraag aanstonds op de website van de Hoge Raad te publiceren.
Wat betreft de vertegenwoordiging van partijen door een advocaat geldt dat partijen bij de bestuursrechter hun eigen belangen mogen behartigen en dat in de fiscale cassatieprocedure alleen een advocaat moet worden ingeschakeld bij het geven van een mondelinge of een schriftelijke toelichting. Het kabinet onderschat de waarde van professionele bijstand niet, maar meent dat er goede redenen zijn om in de fiscale prejudiciële procedure (ook) geheel af te zien van een verplichte procesvertegenwoordiging. De belangrijkste reden is dat een prejudiciële procedure een incident is in de procedure bij de bestuursrechter, dat de partij, tenzij hij zelf heeft verzocht om het stellen van een prejudiciële vraag, overkomt. Het is dan niet passend om partijen te verplichten om de kosten te maken die nu eenmaal aan vertegenwoordiging door een advocaat zijn verbonden, temeer daar de prejudiciële procedure ook anderen in vergelijkbare zaken baat. Daarnaast wil het kabinet gelet op het belang dat in een prejudiciële procedure de zaak zo breed mogelijk kan worden belicht ook voor derden geen (financiële) drempels opwerpen door procesvertegenwoordiging verplicht te stellen. Daarbij komt dat tot de derden die zich willen uitlaten over de beantwoording van de rechtsvraag naar verwachting in het bijzonder deskundigen zoals belastingadviseurs en fiscale wetenschappers zullen behoren. Het kabinet acht deze deskundigen zonder meer in staat om zelf hun mening naar voren te brengen.

Derhalve wordt niet voorzien in de verplichting van vertegenwoordiging door een advocaat.
Nadat de toelichtingen zijn gehouden of ontvangen of, indien deze niet zijn verzocht, na het verstrijken van de termijn voor het maken van schriftelijke opmerkingen kan de procureur-generaal bij de Hoge Raad een conclusie nemen. Conform de civiele prejudiciële regeling en de fiscale cassatieprocedure kunnen alleen partijen schriftelijk op de conclusie reageren. Vervolgens doet de Hoge Raad schriftelijk uitspraak. Daarin kan de Hoge Raad de vraag herformuleren. De beantwoording van de vraag is niet afhankelijk van het belang daarvoor in het beroep waarin de prejudiciële vraag is gesteld; ook als dat belang niet meer aanwezig is, kan de Hoge Raad de vraag beantwoorden. Daarmee wordt recht gedaan aan het maatschappelijke belang dat met beantwoording van de rechtsvraag gemoeid is.
De bestuursrechter in belastingzaken die de rechtsvraag heeft voorgelegd, beslist in het beroep met inachtneming van de uitspraak van de Hoge Raad. Indien hij de ene partij daarbij veroordeelt in de proceskosten van de andere partij (artikel 8:75 van de Awb), houdt hij bij het bepalen van de hoogte van de proceskostenvergoeding tevens rekening met de prejudiciële procedure. Het Besluit proceskosten bestuursrecht wordt daarvoor aangepast.

Artikel XVI, onderdeel F (artikel 27h van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

De bevoegdheid tot het stellen van een prejudiciële vraag komt toe aan de bestuursrechter in belastingzaken in eerste aanleg en in hoger beroep. Om dit laatste te bereiken wordt een verwijzing naar de nieuwe artikelen 27ga tot en met 27gd van de AWR toegevoegd aan de opsomming in artikel 27h van de AWR, dat de voor het beroep geldende bepalingen benoemt die van overeenkomstige toepassing zijn in hoger beroep.

Artikel XVI, onderdeel G (artikel 64 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen)

In het algemeen deel van deze memorie is het voornemen aangekondigd om artikel 64 van de AWR ook in te zetten in het kader van de vernieuwing van de dienstverlening van de Belastingdienst en op de ontwikkeling van daarbij in te zetten systemen en toepassingen voor de ICT. Een experiment waaraan gedacht kan worden is de heffing zonder voorafgaande belastingaanslag. Het huidige artikel 64 van de AWR staat aan een dergelijk experiment in de weg omdat daarin gesproken wordt van degene aan wie de belastingaanslag wordt opgelegd. Uit de wetsgeschiedenis blijkt niet dat met deze zinsnede een specifieke beperking is beoogd. Daarom wordt voorgesteld om deze te vervangen door: de belastingplichtige of de inhoudingsplichtige.

Artikel XVII

Artikel XVII, onderdeel A (artikel 20 van de Invorderingswet 1990)

Op grond van de huidige tekst van artikel 20, eerste lid, van de Invorderingswet 1990 (IW 1990) kan een dwangbevel bij rechterlijk vonnis ten uitvoer worden gelegd door lijfsdwang. Deze bevoegdheid geldt thans alleen voor de invordering van belastingschulden. Met de voorgestelde wijziging wordt de bevoegdheid van de ontvanger uitgebreid tot civiele vorderingen die strekken tot betaling van schadevergoeding aan de ontvanger in verband met een belastingschuld die niet is voldaan. Te

denken valt bijvoorbeeld aan de vordering tot betaling van schadevergoeding wegens onrechtmatige daad jegens de ontvanger.
Op grond van de huidige tekst van artikel 20, tweede lid, van de IW 1990 kan, in de situatie waarin een lichaam zijn belastingschuld niet voldoet terwijl het daartoe wel in staat is, lijfsdwang worden toegepast ten aanzien van de bestuurders of de vereffenaars van een lichaam of, ingeval bestuurders of vereffenaars ontbreken, ten aanzien van de laatst afgetreden of ontslagen bestuurders of vereffenaars. Met de wijziging wordt expliciet geregeld dat toepassing van lijfsdwang niet alleen mogelijk is ten aanzien van de formele bestuurder, maar ook ten aanzien van degene die het beleid van het lichaam heeft bepaald of mede heeft bepaald als ware hij bestuurder, de zogenoemde feitelijke bestuurder of beleidsbepaler. Met de gekozen terminologie wordt aangesloten bij artikel 2:138, zevende lid, van het Burgerlijk Wetboek en artikel 36, vijfde lid, van de IW 1990. Feitelijke bestuurders kunnen bijvoorbeeld grootaandeelhouders of commissarissen zijn die in de vennootschap een machtspositie bekleden en zich daadwerkelijk als bestuurder hebben gedragen. De enkele omstandigheid dat iemand het beleid van de onderneming mede heeft bepaald is niet voldoende om als feitelijke beleidsbepaler te worden gekwalificeerd. Zo worden externe beleidsbepalers, zoals banken die bij kredietverlening voorwaarden betreffende het beleid stellen of bedrijfskundige adviseurs, de commissaris die binnen de grenzen van de wettelijke en statutaire bevoegdheden heeft gehandeld en de door de rechter benoemde bewindvoerder, in beginsel niet als feitelijke bestuurder aangemerkt. Het eindoordeel of degene ten aanzien van wie de ontvanger voornemens is lijfsdwang toe te passen beschouwd kan worden als een feitelijke bestuurder of beleidsbepaler is aan de rechter.
Net als onder de huidige regeling wordt het toepassen van lijfsdwang op de bestuurder, de vereffenaar en de feitelijke beleidsbepaler niet mogelijk als het niet voldoen van de belastingschuld niet aan hem is te wijten.
In het derde en vierde lid worden de procedurevoorschriften opgenomen, zoals die ook onder de huidige regeling gelden. De procedure om een vonnis tot lijfsdwang te verkrijgen vangt aan met dagvaarding door de ontvanger die het dwangbevel of de dagvaarding strekkend tot betaling van schadevergoeding heeft uitgevaardigd, aan de belastingschuldige voor de rechtbank van het arrondissement waarbinnen de ontvanger kantoor houdt. Het is aan het oordeel van de rechter onderworpen of de ontvanger terecht een eis tot lijfsdwang heeft ingediend.

Artikel XVII, onderdeel B (artikel 40 van de Invorderingswet 1990)

Artikel 40 van de IW 1990 voorziet, onder omstandigheden, in een aansprakelijkheid van de verkoper van aandelen in een vennootschap voor onder meer de vennootschapsbelasting die de vennootschap over de aanwezige fiscale reserves en stille reserves is verschuldigd. In deze bepaling wordt een tweetal wijzigingen voorgesteld.
Artikel 40, eerste lid, van de IW 1990 bepaalt wie aansprakelijk is en onder welke voorwaarden. De onderhavige wijziging heeft tot doel te verduidelijken dat onder deze bepaling niet alleen natuurlijke personen, maar ook lichamen kunnen vallen.
De wijziging van artikel 40, zesde lid, van de IW 1990 betreft een aanscherping van de daarin opgenomen disculpatiemogelijkheid, waardoor vrijwaring van aansprakelijkheid in bepaalde situaties beperkt wordt tot de gevallen waarin de verkoper van de aandelen de verhaalsmogelijkheden van de Belastingdienst heeft gewaarborgd door van de koper van de aandelen zekerheid te vragen. Het nieuwe zesde lid biedt de disculpatiemogelijkheid slechts als voldaan is aan de volgende cumulatieve eisen:

(1) De aansprakelijkheid heeft betrekking op vennootschapsbelasting die is verschuldigd over egalisatiereserves of stille reserves die betrekking hebben op vermogensrechten en roerende en onroerende zaken.
(2) De rechten en zaken waarop de reserves betrekking hebben, blijven gedurende ten minste zes maanden na de verkoop van de aandelen tot het vermogen van de vennootschap behoren. Deze zesmaandeneis beoogt misbruik, waarbij activa bijvoorbeeld een dag na verkoop van de aandelen worden vervreemd zonder de daarover verschuldigde belasting te voldoen en het lichaam wordt leeggehaald, te voorkomen.
(3) De verkoper van de aandelen bewijst dat het niet aan hem is te wijten dat het vermogen van de vennootschap ontoereikend is voor het voldoen van de vennootschapsbelasting. Deze laatste voorwaarde geldt reeds onder de huidige wetgeving.
De wijziging van artikel 40 van de IW 1990 treedt ingevolge artikel XXVII, vierde lid, in werking met terugwerkende kracht tot en met 15 september 2015, 15.15 uur. Dit betekent dat de genoemde wijziging van toepassing is indien de vervreemding van aandelen na dit tijdstip heeft plaatsgevonden.

Artikel XVII, onderdeel C (artikel 67a van de Invorderingswet 1990)

Op grond van artikel 64 van de AWR kan de inspecteur ter bevordering van een doelmatige formalisering van de uit een belastingwet voortvloeiende schuld of van de op grond van een belastingwet op te leggen bestuurlijke boete afwijken van het overigens bij of krachtens de belastingwet bepaalde. Daaraan zijn – onder de huidig tekst – de voorwaarden verbonden dat degene aan wie de belastingaanslag wordt opgelegd, instemt met deze wijze van formaliseren, en dat de formalisering niet leidt tot een lagere schuld dan de schuld die zonder toepassing van dit artikel voortvloeit uit de belastingwet of tot een lagere bestuurlijke boete dan de zonder toepassing van dit artikel op grond van de belastingwet op te leggen bestuurlijke boete. Het voorgestelde artikel 67a van de IW 1990 stemt overeen met deze bepaling, met dien verstande dat de inspecteur wordt vervangen door de ontvanger, en dat deze nieuwe bepaling zich richt op de invordering van een belastingschuld of bestuurlijke boete in plaats van op de formalisering van die belastingschuld of bestuurlijke boete.
Met het invoeren van artikel 67a van de IW 1990 wordt beoogd het mogelijk te maken om opties voor een toekomstige vormgeving van de regelgeving met betrekking tot de inning te kunnen beproeven. Het ligt daarbij in de rede dat succesvolle experimenten binnen een beperkte groep worden omgezet in wetgeving voor alle belastingschuldigen. Elk te houden experiment zal zien op de bijdrage die het zal (kunnen) leveren aan de vernieuwing van de dienstverlening van de Belastingdienst en aan de ontwikkeling van de daarop betrekking hebbende systemen en toepassing voor de ICT. In het kader van de invordering kan daarbij bijvoorbeeld gedacht worden aan ruimere mogelijkheden tot verrekening en het aanbieden van (digitale) betalingsmogelijkheid zonder voorafgaande belastingaanslag. De Tweede Kamer zal periodiek worden geïnformeerd over de toepassing van de experimenteerbepaling(en) en zal ook de evaluatierapporten ontvangen.
Vanuit materieel perspectief verandert er niets voor degenen die betrokken worden bij het experiment. Zij moeten – net zoals belastingschuldigen die conform het vaststaande wettelijke systeem worden behandeld – hun gehele materiële belastingschuld voldoen. Daarop zal geen uitzondering worden gemaakt. Datzelfde geldt voor de bestuurlijke boete. Ook deze moet volledig worden voldaan. Daarop kan in het experiment geen uitzondering worden gemaakt. Het is bovendien aan de belastingschuldigen om aan te geven of zij wel of niet willen deelnemen aan het experiment. Als zij daarmee niet instemmen, gelden voor hen de gebruikelijke wettelijke regels.

Ingevolge het derde lid wordt onder belastingschuldige in de zin van het nieuwe artikel 67a van de IW 1990 niet alleen de belastingschuldige in formele zin verstaan, maar ook de belastingschuldige in materiële zin.

Artikel XVIII

Artikel XVIII (evaluatiebepaling)

Het voorgestelde artikel 67a van de IW 1990 stemt overeen met artikel 64 van de AWR. De werking van laatstgenoemde bepaling is inmiddels tweemaal geëvalueerd. Artikel XVIII voorziet erin dat ook de werking van artikel 67a van de IW 1990 binnen vijf jaar geëvalueerd wordt. Waar nodig wordt daarbij de samenhang met artikel 64 van de AWR betrokken.

Artikel XIX

Artikel XIX, onderdeel A (artikel 3 van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen)

In artikel 5a van de AWR en artikel 3 van de Awir is bepaald onder welke voorwaarden een persoon voor de inkomensafhankelijke regelingen als partner kwalificeert. In artikel 3, vijfde lid, van de Awir is bepaald dat in afwijking van artikel 5a van de AWR en artikel 3, tweede lid, van de Awir niet als partner wordt aangemerkt de bloedverwant in de eerste graad van de belanghebbende, tenzij beiden bij de aanvang van het kalenderjaar de leeftijd van 27 jaar hebben bereikt. Dit betekent dat het kind van de belanghebbende dat jonger is dan 27 jaar op basis van genoemd vijfde lid niet als partner van zijn vader of moeder kan kwalificeren. Een dergelijke uitzondering geldt op grond van de tekst van de wet echter niet voor stiefkinderen jonger dan 27 jaar, omdat aanverwanten in deze wettekst niet worden uitgesloten. Om bloed- en aanverwanten hetzelfde te behandelen wordt in artikel 3, vijfde lid, van de Awir opgenomen dat ook de aanverwant in de eerste graad van de belanghebbende niet als partner kwalificeert, tenzij beiden bij aanvang van het kalenderjaar de leeftijd van 27 jaar hebben bereikt. Onder aanverwant in de eerste graad van de belanghebbende wordt verstaan het kind van de ex-echtgenoot. Deze aanverwant moet jonger dan 27 jaar oud zijn. Omdat de Belastingdienst, anders dan bij bloedverwanten in de eerste graad, bij aanverwanten in de eerste graad niet meteen kan vaststellen of sprake is van aanverwantschap, wordt voorgesteld in het achtste lid te bepalen dat deze uitzondering op het partnerschap alleen geldt indien de belanghebbende en de aanverwant hier op enig moment gezamenlijk om hebben verzocht. Op basis van zo'n verzoek verifieert de Belastingdienst/Toeslagen het aanverwantschap, en is er – bij aanverwantschap – geen sprake van partnerschap. Een dergelijk verzoek geldt totdat de belanghebbende en de aanverwant beiden de leeftijd van 27 jaren hebben bereikt. Het verzoek om uitzondering van het partnerbegrip hoeft dus niet elk jaar te worden gedaan. Op een gedaan verzoek kan niet in een volgend jaar worden teruggekomen.
Tevens wordt een negende lid aan artikel 3 van de Awir toegevoegd. Op basis van dit negende lid wordt, teneinde de uniformiteit van het partnerbegrip in de fiscaliteit en bij de toeslagen te borgen, een in het kader van artikel 3, achtste lid, van de Awir gedaan verzoek tevens geacht een in het kader van het partnerbegrip voor de fiscaliteit op grond van artikel 1.2, achtste lid, van de Wet IB 2001 gedaan verzoek te zijn. Indien een belanghebbende op verzoek door de Belastingdienst/Toeslagen niet als partner wordt aangemerkt is deze belanghebbende daardoor tevens geen partner in de zin van de Wet IB 2001.

Artikel XIX, onderdelen B en C (artikel 37a van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen)

Het procesrecht met betrekking tot de rechtsgang die openstaat tegen beschikkingen van de Belastingdienst/Toeslagen is vastgelegd in de Awb. Zo geldt op grond van artikel 6:16 van de Awb dat een ingediend bezwaar of een ingediend beroep niet de werking schorst van het besluit waartegen het bezwaar of beroep zich richt. Van hoger beroep gaat verder geen schorsende werking uit als het gaat om uitspraken van een rechtbank of een voorzieningenrechter inzake beschikkingen van de Belastingdienst/Toeslagen. Artikel 8:106 van de Awb beperkt de schorsende werking namelijk tot uitspraken waartegen bij een gerechtshof hoger beroep kan worden ingesteld alsmede tot bepaalde besluiten waartegen hoger beroep kan worden ingesteld bij de Centrale Raad van Beroep. Aangezien tegen uitspraken van de rechtbank die betrekking hebben op de toeslagen hoger beroep ingesteld dient te worden bij de Afdeling bestuursrechtspaak van de Raad van State, heeft het hoger beroep in deze situaties geen schorsende werking. In het algemeen deel van deze memorie is aangegeven waarom dit onwenselijk wordt geacht, met name vanuit het perspectief van de Belastingdienst/Toeslagen.
In het ingevolge dit wetsvoorstel in te voegen artikel 37a van de Awir wordt de schorsende werking van hoger beroep tegen uitspraken van de rechtbank of de voorzieningenrechter geregeld voor uitspraken die betrekking hebben op beschikkingen van de Belastingdienst/Toeslagen. Volgens dit artikel wordt de werking van de uitspraak van de rechtbank of van de voorzieningenrechter opgeschort totdat de termijn voor het instellen van hoger beroep is verstreken of, in het geval hoger beroep is ingesteld, op het hoger beroep onherroepelijk is beslist.
In de tweede volzin van genoemd artikel 37a wordt verder bepaald dat de schorsende werking niet geldt indien het hoger beroep zich richt tegen de uitspraak op een beroep tegen het niet tijdig nemen van een besluit.
Vanwege de invoeging van het hiervoor genoemde artikel 37a in hoofdstuk 2, paragraaf 4, van de Awir dient ook het opschrift van die paragraaf te worden aangepast aangezien deze paragraaf voortaan niet alleen artikelen bevat die betrekking hebben op bezwaar en beroep maar ook een artikel dat betrekking heeft op hoger beroep.
De voorziene datum van inwerkingtreding van deze wijzigingen is 1 januari 2016, met dien verstande dat genoemd artikel 37a van de Awir eerst toepassing vindt met betrekking tot uitspraken van de rechtbank of de voorzieningenrechter die zijn gedaan op of na 1 januari 2016. Daarmee wordt voorkomen dat alsnog schorsende werking gaat gelden, na een periode zonder schorsende werking, voor uitspraken van vóór deze datum waarvan de termijn voor het instellen van hoger beroep verstrijkt na 31 december 2015.

Artikel XX

Artikel XX (artikel 11 van de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen)

Zoals in het algemeen deel van deze memorie is aangegeven, is een wetsvoorstel aanhangig waarmee Richtlijn 2014/107/EU[50] en de CRS, die zien op internationale informatie-uitwisseling, worden geïmplementeerd in de wetgeving van Nederland en van de BES-eilanden. Richtlijn

[50] Richtlijn 2014/107/EU van de Raad van 9 december 2014 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied (PbEU 2014, L 359).

2014/107/EU brengt wijzigingen aan in Richtlijn 2011/16/EU.[51] Na deze wijzigingen bepaalt artikel 8, derde lid bis, van Richtlijn 2011/16/EU dat elke lidstaat de nodige maatregelen neemt om zijn rapporterende financiële instellingen ertoe te verplichten regels inzake identificatie en rapportage toe te passen en deze effectief te implementeren en na te leven. Bij een doeltreffende uitvoering hoort dat bij niet-naleving van de identificatie- en rapportagevoorschriften doeltreffende handhavingsbepalingen gelden.
De Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen (WIB) kent reeds een aantal verplichtingen in het kader van de internationale informatie-uitwisseling. Deze betreffen mede het eigener beweging verstrekken van bij algemene maatregel van bestuur aan te wijzen gegevens en inlichtingen door eveneens bij algemene maatregel van bestuur aan te wijzen administratie- en belastingplichtigen (artikel 8 van de WIB) en het verlenen van toegang bij een onderzoek ten behoeve van de uitwisseling van informatie (artikel 10 van de WIB). Bij inwerkingtreding van de wijzigingen uit het wetsvoorstel Wet uitvoering Common Reporting Standard per 1 januari 2016 worden voor rapporterende financiële instellingen enkele verplichtingen toegevoegd die worden opgenomen in afdeling 4A van de WIB. Op het niet-nakomen van de verplichtingen van de artikelen 8 en 10 van de WIB stelt artikel 11 van de WIB sancties. Deze sancties verschillen per verplichting en dekken niet de niet-nakoming van de verplichtingen op grond van Richtlijn 2014/107/EU. Op dit punt dient genoemd artikel 11 derhalve te worden aangevuld. Van de gelegenheid wordt tevens gebruikgemaakt om de sancties in het kader van de internationale informatie-uitwisseling te harmoniseren.
Op grond van de wijziging van artikel 11 van de WIB wordt het opzettelijk of grof schuldig niet-nakomen van de verplichtingen die voortvloeien uit artikel 8 of afdeling 4A van de WIB en de daarop berustende bepalingen een beboetbaar feit. Ter zake daarvan kan de Minister van Financiën een vergrijpboete opleggen van ten hoogste het bedrag van de vierde categorie, bedoeld in artikel 23, vierde lid, van het Wetboek van Strafrecht (sinds 1 januari 2014: € 20.250). Daarnaast worden de strafbepalingen uit de AWR van overeenkomstige toepassing verklaard op het niet-nakomen van deze verplichtingen en van de verplichting op grond van artikel 10 van de WIB. Indien sprake is van een strafrechtelijke overtreding wordt de betrokkene gestraft met hechtenis van ten hoogste zes maanden of geldboete van de derde categorie, bedoeld in artikel 23, vierde lid, van het Wetboek van Strafrecht (sinds 1 januari 2014: € 8.100). Gebeurt het niet-nakomen opzettelijk, dan is sprake van een misdrijf, waarop naast een geldboete van de vierde categorie, bedoeld in artikel 23, vierde lid, van het Wetboek van Strafrecht, een gevangenisstraf van ten hoogste vier jaren staat. Met deze sancties wordt voorzien in het doeltreffende handhavingskader dat de implementatie van Richtlijn 2014/107/EU en de CRS vereist en geldt bovendien voor het niet-nakomen van vergelijkbare verplichtingen eenzelfde sanctie.
Op de in artikel 11 van de WIB op te nemen vergrijpboete wordt hoofdstuk VIIIA, afdeling 2, van de AWR van overeenkomstige toepassing verklaard. Deze afdeling bevat een aantal bepalingen van meer procedurele aard. Tevens leidt de overeenkomstige toepassing van hoofdstuk VIIIA, afdeling 2, van de AWR ertoe dat de vergrijpboete van artikel 11 van de WIB niet alleen kan worden opgelegd aan de pleger, de medepleger en de feitelijk leidinggevende, maar ook aan de doen pleger, de uitlokker en de medeplichtige (artikel 67o van de AWR). Deze uitbreiding van het overtredersbegrip kan bijvoorbeeld aan de orde komen indien een rekeninghouder opzettelijk of grof schuldig een onjuiste eigen verklaring

---

[51] Richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van Richtlijn 77/799/EEG (PbEU 2011, L 64).

verstrekt aan de rapporterende financiële instelling. Indien deze rapporterende financiële instelling ter zake geen enkel verwijt treft, kan de rekeninghouder als doen pleger worden beboet. Treft de rapporterende financiële instelling wel een verwijt, bijvoorbeeld omdat deze uit andere gegevens de onjuistheid van de eigen verklaring had moeten onderkennen of omdat de instelling zelfs op enige wijze behulpzaam is geweest bij het onjuist invullen van de eigen verklaring, dan zal eerder sprake zijn van medeplegen of medeplichtigheid en kan zowel aan de rekeninghouder als aan de financiële instelling een vergrijpboete worden opgelegd. De bewijslast ligt hierbij telkens aan de zijde van de Minister van Financiën.
Ook strafvervolging kan worden ingesteld tegen anderen dan de pleger. Het instellen van strafvervolging zal in het algemeen gereserveerd worden voor de meer ernstige feiten. Hoofdstuk IX van de AWR maakt daarbij een onderscheid tussen overtredingen (in strafrechtelijke zin) en misdrijven. Bij het opzettelijk niet-nakomen van fiscale verplichtingen geldt het zogenoemde strekkingsvereiste (zie artikel 69 van de AWR). Het niet-nakomen van de verplichtingen uit de WIB leidt echter niet tot een fiscaal nadeel voor Nederland. Daarom wordt bepaald dat bij de overeenkomstige toepassing van artikel 69 van de AWR bij het opzettelijk niet-nakomen van de verplichtingen uit de WIB het strekkingsvereiste niet van overeenkomstige toepassing is. Bij het ontbreken van een fiscaal nadeel is voor een eventuele geldboete alleen het maximum van artikel 23, vierde lid, van het Wetboek van Strafrecht bepalend. Mocht een zaak voor strafvervolging in aanmerking komen, dan bestaat tevens de mogelijkheid dat het bestuur van 's Rijks belastingen een strafbeschikking uitvaardigt (artikel 76 van de AWR). Bij een strafbeschikking kan geen vrijheidsbenemende straf worden opgelegd. Indien degene ten aanzien van wie een strafbeschikking wordt uitgevaardigd meent dat hij ten onrechte wordt beschuldigd of zich anderszins niet met de strafbeschikking kan verenigen, dan kan hij door het doen van verzet zijn zaak aan de strafrechter voorleggen. Wordt geen verzet gedaan, dan hoeft men uiteraard niet voor de strafrechter te verschijnen; de zaak is daarmee afgedaan.
Tot slot bevatten de artikelen 4o en 4p van de WIB sancties bij het niet-nakomen van de verplichtingen op grond van de Spaarrenterichtlijn.[52] Deze artikelen zijn nu bij de wijziging buiten beschouwing gebleven, omdat de Spaarrenterichtlijn en de daarmee corresponderende artikelen in de WIB vermoedelijk binnenkort zullen vervallen.

Artikel XXI

Artikel XXI (artikel 18 van de Wet strategische diensten)

Artikel 18, tweede lid, van de Wet strategische diensten verklaart hoofdstuk V van de AWR van overeenkomstige toepassing op bij of krachtens de Wet strategische diensten genomen beschikkingen. Een aantal artikelen van hoofdstuk V van de AWR is uitgezonderd van de van overeenkomstige toepassing verklaring, waaronder artikel 25a van de AWR. Dit artikel bevat de massaalbezwaarprocedure. Nu deze procedure met ingang van 1 januari 2016 wordt opgenomen in de artikelen 25c tot en met 25f van de AWR en het huidige artikel 25a van de AWR vervalt, wordt de verwijzing in artikel 18, tweede lid, van de Wet strategische diensten aangepast. Daarnaast wordt in de artikelen 27ga tot en met 27ge van de AWR de fiscale prejudiciële procedure geregeld. Deze procedure gaat niet gelden voor geschillen die de Wet strategische diensten betreffen.

---

52 Richtlijn 2003/48/EG van de Raad van 3 juni 2003 betreffende belastingheffing op inkomsten uit spaargelden in de vorm van rentebetaling (PbEU 2003, L 157).

Daarom worden deze artikelen eveneens van de van overeenkomstige toepassing verklaring uitgesloten.

Artikel XXII

Artikel XXII (hoofdstuk 2, artikel I, onderdelen AP en APa, van de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001)

In hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel AP, van de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001 is een zogenoemde imputatieregeling opgenomen voor de toepassing van de vrijstellingen voor kapitaalverzekeringen, spaarrekeningen eigen woning (SEW) en beleggingsrechten eigen woning (BEW). Zoals in het algemeen deel van deze memorie is aangegeven, is deze imputatie bij een uitkering SEW of BEW niet geheel sluitend geregeld. Dit betreft de situaties van het derde tot en met het vijfde lid van genoemde bepaling. Als er een vrijstelling SEW of BEW wordt benut, is niet expliciet geregeld dat imputatie plaatsvindt op de vrijstelling voor een zogenoemde Brede Herwaarderingspolis en op de box 3-vrijstelling. In de omgekeerde situatie is via het eerste en tweede lid van genoemde bepaling wel voorzien in imputatie door de verwijzing naar artikel 10bis.6 van de Wet IB 2001 en de in artikel 10bis.7 van die wet opgenomen schakelbepaling. Met de wijziging van hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel AP, van de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001 wordt de imputatie alsnog sluitend geregeld waardoor in alle gevallen imputatie op de vrijstellingen plaatsvindt ongeacht de volgorde van het tot uitkering komen van de verschillende producten.
Tevens wordt in het vijfde lid van genoemde bepaling een onvolledige verwijzing hersteld.
De invoering van onderdeel APa in hoofdstuk 2, artikel I, van de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001 is reeds toegelicht bij in artikel I, onderdeel H, opgenomen invoering van artikel 10bis.11a van de Wet IB 2001.

Artikel XXIII

Artikel XXIII (artikel IV van de Wet verhoging AOW- en pensioenrichtleeftijd)

Ingevolge artikel IV, onderdeel Y, van de Wet verhoging AOW- en pensioenrichtleeftijd wordt per 1 januari 2022 een zesde lid aan artikel 18e van de Wet LB 1964 toegevoegd.[53] In de tekst van onderdeel a van genoemd zesde lid is nog geen rekening gehouden met een deel van de wijzigingen die ingevolge de wet van 4 juni 2015 tot wijziging van de Algemene Ouderdomswet, de Wet op de loonbelasting 1964, de Wet verhoging AOW- en pensioenrichtleeftijd, de Pensioenwet, de Wet verplichte beroepspensioenregelingen en Overige fiscale maatregelen 2013 in verband met de versnelling van de stapsgewijze verhoging van de AOW-leeftijd (Stb. 2015, 218) per 1 januari 2016 worden aangebracht in de artikelen 18, tweede lid, onderdeel a, 18e, eerste, tweede, derde en vierde lid, en 38g van de Wet LB 1964. Met de in dit artikel XXIII opgenomen wijziging vindt de in dat kader vereiste aanpassing van genoemd zesde lid, onderdeel a, alsnog plaats. Verder ontbreekt in het per 1 januari 2022 aan artikel 18e van de Wet LB 1964 toe te voegen zesde lid, onderdeel b,

[53] Uitgaande van de tekst van de Wet verhoging AOW- en pensioenrichtleeftijd zoals die ingevolge de wet van 4 juni 2015 tot wijziging van de Algemene Ouderdomswet, de Wet op de loonbelasting 1964, de Wet verhoging AOW- en pensioenrichtleeftijd, de Pensioenwet, de Wet verplichte beroepspensioenregelingen en Overige fiscale maatregelen 2013 in verband met de versnelling van de stapsgewijze verhoging van de AOW-leeftijd (Stb. 2015, 218) is komen te luiden.

abusievelijk een verwijzing naar artikel 18e, eerste lid, onderdeel b, van de Wet LB 1964. Met de aanpassing van dit zesde lid, onderdeel b, wordt ook deze omissie hersteld.

Artikel XXIV

Artikel XXIV (nog niet onherroepelijk geworden toeslagbeschikkingen)

Voorgesteld wordt om de in artikel XIX, onderdeel A, onder 1 en 2, opgenomen wijzigingen van het partnerbegrip mede van toepassing te laten zijn op vóór 1 juli 2015 gegeven toeslagbeschikkingen die op 1 juli 2015 nog niet onherroepelijk waren en op na 30 juni 2015 gegeven toeslagbeschikkingen die betrekking hebben op berekeningsjaren tot 1 januari 2016. Dit betekent dat de belanghebbende en de aanverwant ten aanzien van een vóór 1 juli 2015 gegeven maar op die datum nog niet onherroepelijk vaststaande toeslagbeschikking gezamenlijk kunnen verzoeken niet als partners te worden aangemerkt. Dit geldt tevens ten aanzien van na 30 juni 2015 gegeven toeslagbeschikkingen die betrekking hebben op berekeningsjaren tot 1 januari 2016. Dit heeft tot gevolg dat deze maatregel in ieder geval van toepassing is op berekeningsjaar 2014, omdat op 1 juli 2015 nog geen toeslagen over 2014 onherroepelijk waren geworden.

Artikel XXV

Artikelen XXV en XXVI (samenloopbepalingen Erfgoedwet)

In de artikelen XXV en XXVI zijn samenloopbepalingen opgenomen met het wetsvoorstel Erfgoedwet[54] dat momenteel ter behandeling in de Eerste Kamer ligt. De Erfgoedwet zal na aanvaarding van het wetsvoorstel en inwerkingtreding van de wet de Monumentenwet 1988 vervangen. In dit kader dient ook het op basis van onderhavig wetsvoorstel in te voeren artikel 6.31, derde lid, van de Wet IB 2001 na inwerkingtreding van de Erfgoedwet een verwijzing naar die wet te bevatten. Om ervoor te zorgen dat zowel bij eerdere als latere inwerkingtreding van de Erfgoedwet dan onderhavige wet de verwijzing in artikel 6.31, derde lid, van de Wet IB 2001 kloppend is, zijn twee samenloopbepalingen opgenomen.

Artikel XXVII

Artikel XXVII (inwerkingtreding)

Deze wet treedt in werking met ingang van 1 januari 2016. In de gevallen dat daarvan wordt afgeweken, is dat in beginsel toegelicht bij de toelichting op de desbetreffende wijziging. In aanvulling daarop worden enkele afwijkingen hierna afzonderlijk toegelicht.
Bij inwerkingtreding van de wijzigingen uit het wetsvoorstel Wet uitvoering Common Reporting Standard per 1 januari 2016 worden in de Belastingwet BES en in de WIB sancties toegevoegd voor het geval rapporterende financiële instellingen hun verplichtingen niet nakomen zie de artikelen XIII en XX). Daarnaast worden de reeds bestaande sancties in de WIB geharmoniseerd. Voor zover deze harmonisatie leidt tot een verzwaring van sancties brengt het lex-mitiorbeginsel mee dat deze zwaardere sancties niet kunnen worden opgelegd ter zake van beboetbare en strafbare feiten die zijn begaan voor wijziging van de strafmaat. Dit wordt geborgd door te bepalen dat de wijzigingen in artikel 11 van de WIB

[54] Het bij koninklijke boodschap van 15 december 2014 ingediende voorstel van wet tot bundeling en aanpassing van regels op het terrein van cultureel erfgoed (Erfgoedwet), (Kamerstukken 34 109).

en artikel 8.133 van de Belastingwet BES voor het eerst toepassing vinden op beboetbare en strafbare feiten die zijn begaan op of na 1 januari 2016. Bij beleidsbesluit is bekendgemaakt dat bezwaarschriften tegen de vermogensrendementsheffing (box 3) worden aangewezen als massaal bezwaar.[55] Het ligt in de rede om deze massaalbezwaarprocedure af te wikkelen onder de huidige regeling van artikel 25a van de AWR. Daarom wordt bepaald dat artikel 25a van de AWR, zoals dat luidde op 31 december 2015, blijft gelden voor aanwijzingen als massaal bezwaar van voor die datum.

De Staatssecretaris van Financiën,
E.D. Wiebes

[55] Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 26 juni 2015, nr. BLBK2015/903M (Stcrt. 2015, 18400).